

Skattemessige spørsmål ved overdragelse av virksomhet

Kandidatnummer: 631

Leveringsfrist: 25. april 2013

Antall ord: 15636



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Oppgavens tema og problemstilling	1
1.2	Avgrensninger	2
1.3	Rettskilder.....	3
2	VIRKSOMHETSBEGREPET	5
3	OVERDRAGELSE AV INNMAT	8
3.1	Innledning	8
3.2	Salg til markedspris	9
3.3	Skattemessige konsekvenser for selger	10
3.3.1	Innledning	10
3.3.2	Skatteplikt ved gevinst og fradragsrett for tap	10
3.3.3	Gevinst- og tapsoppgjør	10
3.3.4	Tidfesting av gevinst og tap	11
3.3.5	Nedskrivning på saldo.....	12
3.3.6	Gevinst- og tapskonto	14
3.4	Skattemessige konsekvenser for kjøper.....	16
3.4.1	Innledning	16
3.4.2	Fradragsrett for kostnader	16
3.4.3	Tidfesting av kostnader	17
3.4.4	Aktivering	18
3.4.5	Gruppeavskrivning	20
3.4.6	Eiendeler som ikke kan saldoavskrives.....	26
3.4.7	Oppsummering	26
4	SKATTEFRI OVERDRAGELSE AV VIRKSOMHET.....	27

4.1	Innledning	27
4.2	Konserninterne overføringer.....	27
4.2.1	Innledning	27
4.2.2	Selskaper som omfattes.....	29
4.2.3	Skatterettslig konsern	29
4.2.4	Skattemessig kontinuitet	30
4.2.5	Vederlag	31
4.2.6	Sikkerhetsstillelse for skatt	32
4.2.7	Opplysningsplikt	33
4.2.8	Skatteposisjoner	33
4.2.9	Opphør av konserntilknytning.....	34
4.3	Fusjoner og fisjoner	35
4.3.1	Innledning	35
4.3.2	Regler og hensyn.....	36
4.3.3	Selskaper som omfattes.....	36
4.3.4	Kontinuitetsprinsippet	37
4.3.5	Verdivurdering	40
4.3.6	Oppsummering	41
5	SALG AV AKSJER.....	42
5.1	Innledning	42
5.2	Rettslig ståsted ved salg av aksjer	44
5.3	Salg til markedspris	44
5.4	Fritaksmetoden	44
5.4.1	Innledning	44
5.4.2	Historikk.....	45
5.4.3	Selskaper som omfattes.....	46
5.4.4	Inntekter og tap som omfattes	46
5.4.5	Gevinst og tapssituasjon.....	48
5.5	Aksjonærmodellen.....	48

5.5.1	Innledning	48
5.5.2	Subjekter som omfattes	49
5.5.3	Objekter som omfattes	50
5.5.4	Skjermingsfradrag	50
5.5.5	Selgers perspektiv etter aksjonærmodellen	52
5.5.6	Kjøpers perspektiv ved kjøp av aksjer	53
5.5.7	Oppsummering	54
5.6	Fisjon med etterfølgende aksjesalg.....	55
LITTERATURLISTE		59

1 INNLEDNING

1.1 Oppgavens tema og problemstilling

Jeg vil i denne oppgaven drøfte ulike skattemessige spørsmål som vil kunne oppstå ved overdragelse av virksomhet, sett fra både kjøpers og selgers perspektiv.

Det er ulike måter å gjennomføre en virksomhetsoverdragelse på. Det kan enten skje ved overdragelse av eiendeler (såkalt innmat) eller ved aksjesalg, og det avgjørende for valg av transaksjonsmåte vil som regel være hvilken transaksjonsform som vil virke mest gunstig for kjøper og selger i de ulike situasjoner. Den transaksjonsform som kan være skattemessig gunstig for selger, kan slå uheldig ut for kjøper, og utfallet av eventuell uenighet mellom partene, vil avhenge av forhandlingsposisjon. Det som vil være sentralt både for kjøper og selger, er at skattebelastningen totalt sett blir lavest mulig. For å kompensere for en skattemessig løsning som kan virke ugunstig for en part, vil kjøper og selger gjennom forhandlinger om pris, kunne komme frem til løsninger som kan bidra til å jevne ut den skatteulempe som den valgte transaksjonsform måtte medføre.

Ved overdragelse av innmat mellom uavhengige parter, vil det fra selgers side være spørsmålet om skattemessig behandling av gevinst og/eller tap som er det mest sentrale, samt hvilke muligheter selger har til å utsette tidfesting av eventuell gevinst. Fra kjøpers side vil det derimot være tidspunktet for fradragsføring av kostnader som vil være viktigst, og jeg vil i kapittel 3 gi en fremstilling av reglene for salg av innmat sett fra både selgers og kjøpers perspektiv.

Situasjonen kan imidlertid være slik at kjøper og selger er nærstående parter og oppfyller vilkårene for skatterettslig konsern. I slike tilfeller er det åpnet for at salg av eiendeler kan skje skattefritt, og jeg vil i kapittel 4 gjøre rede for reglene for skattefrie overføringer av eiendeler.

Ved overdragelse av virksomhet gjennom aksjesalg, vil de skattemessige konsekvensene for selger avhenge av om selger er personlig aksjeeier eller selskapsaksjonær. For personlige aksjonærer kommer aksjonærmodellen til anvendelse, og et salg vil utløse skatteplikt. For selskapsaksjonærer, vil som regel fritaksmetoden komme til anvendelse, og selger vil ved aksjesalg, i så fall være fritatt for skatteplikt. Kjøper vil gjennom sitt aksjekjøp bli eier av virksomheten som overdras til selskapet, og jeg vil i kapitel 5 gi en oversikt over reglene for overdragelse av virksomhet gjennom aksjesalg.

Til sist fremstilles skattereglene for utfisjonering av eiendeler til aksjeselskaper som er beregnet for videresalg. Dette er en transaksjonsmodell som i utgangspunktet kan gjennomføres skattefritt dersom vilkår for dette er oppfylt, men det går en grense mot skattemessig gjennomskjæring. Grensen er nærmere belyst av skattemyndighetene, og vil bli nærmere drøftet i siste avsnitt i denne avhandlingen.

Et gjennomgående tema ved de ulike former for overdragelse av virksomhet, er at et salg skal grunnes på vanlige forretningsmessige prinsipper. Ved salg mellom uavhengige parter vil salgsprisen bli fremforhandlet slik at markedspris oppnås. I tilfeller hvor kjøper og selger er nærstående parter, kan det imidlertid oppstå situasjoner hvor et salg skjer til annen pris enn markedspris, og jeg vil under de ulike transaksjonsformer belyse prinsippet om at overdragelse skal skje til virkelig verdi, også i slike tilfeller.

1.2 Avgrensninger

Temaet for avhandlingen vil kunne knyttes opp mot flere nærliggende rettsområder enn det skatterettslige, men på grunn av oppgavens omfang har jeg valgt å gjøre visse avgrensninger, noe jeg vil gjøre rede for i det følgende.

For det første så har jeg valgt å avgrense mot selskapsrettslige og regnskapsrettslige spørsmål, selv om disse ville være svært sentrale i forbindelse med temaet.

Det vil videre være et relevant spørsmål om salg av eiendeler skal tillegges merverdiavgift, men oppgavens omfang tillater heller ikke spørsmål som dette.

Ved salg av virksomhet vil det ofte bli spørsmål om arbeidstakerens stilling ved overdragelsen. Dette er et omfattende tema, som jeg ikke kommer nærmere inn på.

Videre kan det ved overdragelse av virksomhet bli spørsmål om overdragelse over landegrensene. Dette berører avtaler med fremmede land, som jeg også har valgt å avgrense mot.

Overdragelse av virksomhet kan også skje ved ufrivillig salg, arv eller gave, men dette er også temaer som det er avgrenset mot.

1.3 Rettskilder

Skatteretten er et rettsområde som bygger på alminnelig norsk rettskildelære, men sett i betraktning til andre rettsdisipliner, har skatteretten sitt særpreg ved rettskildebruken. Jeg vil belyse den alminnelige rettskildelære, som vil være et grunnlag for hvordan jeg kommer frem til gjeldende rett. Et eksempel på dette vil være kapittelet om fisjon med etterfølgende aksjesalg, hvor grensen for gjennomskjæring fastlegges ved hjelp av praksis.

Det som er spesielt på skatterettens område, er at myndighetsutøvelse, som fastsettelse av skatteplikt, er en inngripende handling overfor borgerne, og i følge legalitetsprinsippet krever offentlige inngrep hjemmel i lov. Legalitetsprinsippet innebærer dermed en begrensning av det offentliges inngrep,¹ og vil bidra til å skape rettssikkerhet og forutberegnelighet for borgerne. Ved vurdering av Høyesteretts rettskildebruk, henvises det i de aller fleste tilfeller til lovbestemmelser, unntatt ved spørsmål som omgåelse, hvor rettspraksis vil være den

¹ Gjems - Onstad (2012) s. 68

sentrale rettskilde,² og den utstakte bruk av lovbestemmelser viser hvordan Høyesterett vektlegger legalitetsprinsippet i praksis. Legalitetsprinsippet innebærer at man må holde seg strengt til lovens ordlyd, og lovtolkning som ikke har grunnlag i lovforarbeider og rettspraksis, må utøves med stor forsiktighet, slik at lovens ordlyd ikke får en annen betydning enn den som er tilsiktet.

Skatteloven er også på enkelte rettsområder, utvidet med forskrifter som er gitt med hjemmel i lov. Disse gir brukeren klare regler for anvendelse av regelverket.

I tråd med vanlig rettskildelære er også lovforarbeidene en sentral rettskilde. Hvor det ikke foreligger rettspraksis på området, vil lovforarbeidene være den viktigste kilde til forståelse av lovens ordlyd.

Rettspraksis er også en viktig rettskilde på skatterettens område. Høyesterettspraksis er rettsskapende, og Høyesterett vil også legge vekt på sine tidligere avgjørelser ved bedømmelsen av en sak. Høyesterettsavgjørelser vil dermed ha meget høy rettskildeverdi ved anvendelse av skattemessige spørsmål.

Annen underrettspraksis vil imidlertid bli tillagt mindre vekt. Enkeltstående dommer fra lagmannsrett eller tingrett, vil neppe bli tillagt særlig vekt av Høyesterett,³ men ved at underrettsdommer ikke blir påanket, vil ofte skattemyndighetene rette seg etter avgjørelsen, og dermed bidra til å skape ligningspraksis.⁴

Hvilken vekt som skal tillegges ligningspraksis og administrative uttalelser er omdiskutert i juridisk teori, og en fare ved å vektlegge ligningspraksis i stedet for lovtekst, forarbeider og Høyesterettspraksis, vil være at borgernes rettssikkerhet kan svekkes. Men en ligningsprak-

² Gjems - Onstad (2012) s. 69

³ Zimmer (2009) s. 52

⁴ Eckhoff (2001) s. 162

sis som brukes som «*presiserende fortolkning*», vil i følge Zimmer ikke være «særlig kontroversielt».⁵ Ligningspraksis vil særlig vektlegges dersom den har tatt utgangspunkt i en Høyesterettsdom,⁶ og vil også vektlegges dersom ligningsmyndighetene har bygd på en «plausibel» forståelse av loven, og at praksisen har vært langvarig, konsekvent, entydig og omfattende.⁷ Ligningspraksis vil også bli vektlagt ved langvarig praksis som Stortinget er blitt orientert om, og som samsvarer med rettsavgjørelser fra lavere rettsinstanser.⁸

Lignings-ABC er en rettskildefaktor som gir retningslinjer for hvordan loven skal forstås, og ved skatteetatens anvendelse vil den bidra til likebehandling av borgerne og til ensartet praksis. Høyesterett legger imidlertid begrenset vekt på Lignings-ABC, og for Høyesterett vil den ha samme rettskildevekt som administrative uttalelser.⁹

Jeg vil i denne avhandlingen anvende rettskildene og tillegge dem vekt som jeg har beskrevet ovenfor. Lovens ordlyd, forarbeider og Høyesterettspraksis er de høyeste rettskildene som tillegges mest vekt, men for å belyse hvordan skattemyndighetene utøver myndighet i praksis, har jeg gitt eksempler fra bindende forhåndsuttalelser og Lignings-ABC.

2 VIRKSOMHETSBEGREPET

Før jeg går gjennom de forskjellige former for overdragelse av virksomhet, vil jeg forklare hva som ligger i begrepet virksomhet, og når virksomhet kan anses som overdratt.

⁵ Zimmer (2009) s. 53

⁶ Rt 1985 s. 682

⁷ Rt 1987 s. 729

⁸ Rt 1984 s. 1302

⁹ Gjems-Onstad (2012) s. 76

Enhver fordel som er vunnet ved virksomhet anses for skattepliktig inntekt, jf sktl § 5-1. Det er dermed av sentral betydning å fastlegge hva som ligger i virksomhetsbegrepet. I lovforarbeidene,¹⁰ er det gitt retningslinjer for hvordan virksomhetsbegrepet skal forstås. Vurderingsmomentene følger nærmere av doms og lignings praksis, hvor det legges på vekt på visse kriterier som må være oppfylt for at en aktivitet skal kunne regnes som virksomhet. For det første må aktiviteten ha et «visst omfang og en viss varighet». Kortvarig og liten aktivitet vil dermed falle utenfor virksomhetsbegrepet, men dersom slik aktivitet uøves i næring vil den alltid falle innenfor. Videre må den ha vært «utøvet for skattyterens regning og risiko», slik at ansvarsforholdet påhviler skattyter. Et siste moment som oppstilles ved vurderingen er om aktiviteten har «økonomisk karakter» og om den er «egnet til å gi overskudd».¹¹

I Rt 1985 s. 319, hvor Ringnes krevde fradrag for underskudd i virksomhet, avgjorde Høyesterett at det sentrale i virksomhetsbegrepet er at virksomheten «må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på lengre sikt». Selv om det dreide seg om en jordbrukseiendom, kunne det ikke legges vekt på eiendommens karakter, da det avgjørende måtte være resultatet av driften. Da det ikke var rimelig mulighet for overskudd hverken på kort eller lengre sikt, måtte driften av jordbrukseiendommen falle utenfor virksomhetsbegrepet.¹²

En aktivitet kan videre utvikle seg fra å være hobby til å bli virksomhet, slik som i Brækstad dommen,¹³ hvor en ivrig frimerkesamler drev kjøp og salg med frimerker i et større omfang. Høyesterett uttaler at «ren realisasjon av en frimerkesamling ikke er gjenstand for inntektsbeskatning» (s.152), men «hvis han derimot begynner forretning med samling som

¹⁰ Ot. prp. nr.86 (1997-1998) s. 49

¹¹ Ot. prp. nr.86 (1997-1998) s. 49

¹² Rt. 1985 s. 319

¹³ Rt. 1952 s. 150

varebeholdning og supplerer denne med betydelige nyinnkjøp, er det ikke lenger tale om samling som hobby, men en næringsvirksomhet» (s.152-153).

Aktiviteten må videre være av et visst omfang, og for å avgrense mot passiv kapitalforvaltning, følger det av Lignings ABC s retningslinjer, at på det tidspunkt en person går over fra å eie fire til fem leiligheter for utleie, omfattes han av de skatteregler som gjelder for virksomhet.¹⁴

Jeg har hittil vist eksempler på hva som ligger innenfor virksomhetsbegrepet. Et annet spørsmål er hva som skal til for at virksomhet må anses overført. For at det kan skje en virksomhetsoverdragelse, må det videre tas en helhetsvurdering av om virksomheten faktisk er overført.

Det kan være hele virksomheten som overdras eller bare en del av den, slik som ved utskillelse av enkelte funksjoner som renhold, eller kantine til egen drift. Ved slike servicefunksjoner, vil virksomheten i stor grad bestå av ansatte, mens det ved overdragelse av industriell virksomhet vil det være maskiner og utstyr som blir det vesentlige ved overføringen.¹⁵

Høyesterett har ved vurderingen lagt vekt på at virksomheten må bestå av en selvstendig økonomisk enhet, at den er overført til ny innehaver, og at aktiviteten som videreføres er vesentlig den samme som ble drevet av tidligere eier, noe som kan forklares som at virksomheten må ha bevart sin identitet.¹⁶ Dette er også i tråd med EU rådsdirektiv, som forutsetter at kjøper har overtatt en eksisterende virksomhet som må beholde sin identitet, slik at ansettelsesforhold blir videreført og virksomheten fortsetter med samme aktiviteter som før.¹⁷

¹⁴ Lignings-ABC 2011/2012 s. 1485- 1486

¹⁵ Virksomhetsoverdragelse – NHO Service

¹⁶ Rt 2010 s. 330

¹⁷ Rt 2006 s. 71

3 OVERDRAGELSE AV INNMAT

3.1 Innledning

Med overdragelse av innmat menes salg av eiendeler/aktivitet fra et selskap til et annet. Virksomheten som overdras kan være hele eller deler av virksomheten i et selskap.

Ved overdragelse av hele virksomheten sitter selger igjen med et tomt selskap uten eiendeler og drift, og han må ta standpunkt til om selskapet skal fortsette å eksistere, enten ved at vedkommende starter annen virksomhet, eller om det skal likvideres.

Ved overdragelse av deler av virksomheten kan situasjonen være slik at selger ønsker å skille ut en avdeling til eget selskap, som han enten vil drive selv eller selge til andre, og kjøper overtar den igangværende drift med de eiendeler, personale og kontrakter som overdragelsen måtte innebære.

Enten overdragelsen skjer til en uavhengig kjøper, eller til et selskap som selger eller hans nærstående er involvert i, så vil salget måtte skje til markedspris, noe jeg kommer nærmere inn på under kapittel 3.2.

Skattemessig blir en virksomhetsoverdragelse behandlet som et salg av selskapets enkelte eiendeler, og dette vil ha forskjellige konsekvenser for kjøper og selger.

For selger innebærer det at det vederlag han får for virksomheten må fordeles på de enkelte eiendeler, og det sentrale for selger er den skattemessige behandling av gevinst og tap, og hvilke muligheter han har til å utsette skatteplikt ved gevinst. De skattemessige konsekvenser for selger vil bli nærmere behandlet under kapittel 3.3.

For kjøper innebærer det at kjøpesummen blir fordelt på den enkelte eiendel, og kjøper får nye inngangsverdier. Den del av kjøpesummen som ikke kan fordeles på eiendeler, blir balanseført som ervervet goodwill. Det som har interesse for kjøper, er hvor raskt han kan få fradrag for kostnadene. Dette avhenger av hvor stor del av kjøpesummen som kan allokere til eiendeler med henholdsvis høy eller lav avskrivningssats, og hvor stor del som kan henføres til omsetningseiendeler. De skattemessige konsekvenser for kjøper blir nærmere behandlet under kapittel 3.4.

3.2 Salg til markedspris

Dersom overdragelse av virksomhet skjer til en uavhengig kjøper, så vil et salg i alle tilfeller anses å skje til markedspris, men spørsmålet om prising kan oppstå ved overdragelse mellom nærstående parter som er selskaper i samme konsern, eller andre tilfeller hvor kjøper og selger har annet interessefellesskap.

I følge aksjeloven § 3-9, 1 ledd, skal transaksjoner mellom selskaper i samme konsern grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Dette innebærer at salg av virksomhet mellom nærstående selskaper må bygge på armlengdeprinsippet, slik at den pris som en selger vil kunne oppnå ved salg til en uavhengig kjøper, også må legges til grunn ved kjøp og salg mellom nærstående parter.

Prinsippet om virkelig verdi, blir også lagt til grunn i sktl § 13-1, 1. ledd, som gir hjemmel for at inntekt eller formue kan fastsettes ved skjønn, dersom interessefellesskap mellom partene har ført til at inntekt eller formue er redusert.

Virksomheter som har foretatt transaksjoner mellom nærstående og som er pliktige til å levere selvangivelse, skal i følge ligningsloven § 4-12, utarbeide skriftlig dokumentasjon, som vil gi grunnlag for å vurdere om priser og vilkår samsvarer med de avtaler som ville være inngått mellom uavhengige parter i sammenlignbare situasjoner.

3.3 Skattemessige konsekvenser for selger

3.3.1 Innledning

Ved overdragelse av innmat har selger solgt ut hele eller deler av virksomheten. Det som er relevant for selger i denne situasjonen, er om overdragelsen vil innebære skattemessig gevinst eller tap. Ved gevinst, vil det være sentralt for selger å kunne fastslå på hvilket tidspunkt skatten må betales, og tilsvarende vil det ved tap, være sentralt å kunne beregne tidspunktet for fradrag. Det som ville være mest gunstig for selger, var om han hadde mulighet til å få tapet fradratt allerede i salgsåret og fått gevinsten utsatt over tid. Jeg vil i det følgende beskrive reglene for skattemessig behandling av gevinst og tap, samt reglene for når gevinst og tap kommer til beskatning.

3.3.2 Skatteplikt ved gevinst og fradragsrett for tap

Det kommer klart til uttrykk i skatteloven § 9-2, at realisasjon omfatter «overføring av eiendomsrett mot vederlag», jf sktl § 9-2, 1. ledd. Overdragelse av virksomhet vil dermed bli ansett som realisasjon. Skatteloven kapittel 9 inneholder særregler for gevinst og tap ved realisasjon, og sktl § 9-4, 1. ledd, fastslår at «det gis fradrag for tap ved realisasjon i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig», noe som viser at hensynet til symmetri er ivarettatt ved utformingen av skattereglene.

3.3.3 Gevinst- og tapsoppgjør

Ved at overdragelse av innmat anses som realisasjon, medfører det at det må foretas et gevinst- og tapsoppgjør, og selger blir skattepliktig for gevinst og får fradragsrett for tap.

Uavhengig av om hele eller deler av virksomheten blir solgt, blir de overførte eiendelene som virksomhetsoverdragelsen innebærer, ført ut av balansen, og vil dermed ikke være grunnlag for videre avskrivninger.

Kjøper betaler en sum penger for virksomhetsoverdragelsen, og for å komme frem til skattemessig gevinst eller tap, må salgssummen fordeles hos selger på konto for den enkelte eiendel. Ved at inngangsverdien trekkes fra utgangsverdien på konto for den enkelte eiendel, kommer man frem til enten skattepliktig gevinst eller fradagsberettiget tap.

Med utgangsverdien menes salgsprisen som blir fastsatt på den enkelte eiendel, mens inngangsverdien vil være det som selger har betalt for gjenstanden, oppregulert med eventuell påkostning eller nedregulert med avskrivninger for slit og elde.¹⁸

3.3.4 Tidfesting av gevinst og tap

Når det er avklart om overdragelse av innmat vil innebære skatteplikt for gevinst eller fradagsrett for tap, blir spørsmålet når gevinst skal komme til beskatning, og når tap kan komme til fradrag. For selger vil det skattemessig være en fordel å kunne utsette inntektsføring av gevinst, men en ulempe å måtte utsette fradagsføring av tap.

Spørsmålet om tidfesting av gevinst og tap reguleres av skatteloven kapittel 14, og hovedregelen for tidfesting av virksomhetsinntekter er realisasjonsprinsippet, som innebærer at en fordel tas til inntekt i det året «skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen», jf sktl § 14-2, 1. ledd, 2. punktum.

Ved at inntektsføring skal skje i det år skatteyteren får en ubetinget rett til ytelsen, innebærer det at gevinst skal komme til beskatning i det år den er innvunnet. Ved overdragelse av

¹⁸ Zimmer (2009) s. 286-287

innmat, vil gevinst være innvunnet når selger har levert, og han vil først på dette tidspunkt ha en ubetinget rett til betaling.¹⁹ Dersom overdragelsen skulle innebære et skattemessig tap, må tapet tilsvarende komme til fradrag i samme år som skattepliktig gevinst kommer til inntekt.²⁰

Tidfestingsreglene åpner i visse tilfeller for en utsettelse av at hele gevinsten eller tapet skal komme til beskatning i realisasjonsåret. I følge skatteloven § 14-44, kan selger enten velge å inntektsføre salgssummen på avskrivbare driftsmidler i realisasjonsåret, eller han kan velge å utsette inntektsføringen ved enten å føre gevinst til gevinst og tapskonto, eller å la gevinsten stå på saldo. Skattyter kan derimot ikke velge å fradragsføre hele tapet i realisasjonsåret, noe som vil innebære et brudd med hensynet til symmetri.

Dersom selger velger å inntektsføre salgssummen, vil det i følge Zimmer, «normalt gi en svært ugunstig tidfesting», fordi «hele utgangsverdien tidfestes straks» og «inngangsverdien kommer til fradrag etter hvert i form av fortsatte avskrivninger.»²¹ Fordi dette vil være ugunstig for selger, vil han nok normalt unngå en slik løsning. Det som vanligvis skjer, er at selger lar gevinsten stå på saldo, eller at den blir ført til gevinst- og tapskonto, alt etter hvordan den enkelte gjenstand skal behandles skattemessig.²²

3.3.5 Nedskrivning på saldo

Ved realisasjon blir eiendelene tatt ut av saldo, og vil ikke lenger være gjenstand for avskrivninger. Salgssummen vil komme til fradrag i inngangsverdien, og det blir foretatt gevinst- og tapsoppgjør. Dersom salgsvederlaget reduserer saldoen slik at den blir negativ, vil

¹⁹ Brudvik (2012) s. 372

²⁰ Zimmer (2009) s. 318

²¹ Zimmer (2009) s. 335

²² Zimmer (2009) s. 335

det innebære skattepliktig gevinst, og i følge sktl § 14-46, skal negativ saldo for gruppe a, c, d, samt j, tidfestes ved at saldoen inntektsføres med en proSENTSATS som minst tILSVARER saldogruppens avskrivningssats. Dersom saldogruppen ved overdragelse av innmat er tom, og saldoen fortsatt er positiv, betegnes dette som tom positiv saldo, og vil innebære et tap. Tapet tidfestes ved at det kommer til fradrag i form av fortsatt avskrivning.²³

Dersom deler av virksomheten er solgt ut, vil vederlaget for de solgte eiendelene komme til fradrag på saldo, og det vil fortsatt stå driftsmidler igjen på konto. Gevinsten for de solgte eiendelene vil dermed komme til inntekt i form av reduserte avskrivninger på de andre driftsmidlene, og tap vil tilsvarende komme til fradrag ved økte avskrivninger på driftsmidler som fortsatt står igjen på konto.²⁴

Driftsmidler som blir solgt i løpet av året, vil ikke bli gjenstand for avskrivning, siden avskrivningsgrunnlaget er saldo ved årets slutt, jf sktl § 14-42, men gevinsten vil derimot bli skattlagt i salgsåret i form av avskrivninger på saldo. Det samme gjelder enten saldoen er positiv eller negativ, og ved at gevinsten blir gjenstand for inntektsføring etter avskrivningsreglene, oppnår selger en kreditt gjennom skattesystemet, som kan bidra til økt likviditet og nyinvesteringer.

Vederlag for driftsmidler som kan nedskrives på saldo, gjelder driftsmidler i saldogruppe a til d, samt j, slik at gevinst eller tap for disse gruppene blir stående på konto, jf sktl § 14-44, 2. ledd. Skatteloven gjør imidlertid et unntak for ervervet forretningsverdi i gruppe b. Gevinst av goodwill skal føres til gevinst og tapskonto, og behandles sammen med gjenstander av høyere verdi, jf sktl § 14-44, 3. ledd, 2. punktum. Dette omfatter både ervervet og egenutviklet forretningsverdi, da vederlaget for egenutviklet forretningsverdi skal nedskrives på saldo på gruppe b, så langt det ikke er inntektsført direkte, jf sktl § 14-44, 2. ledd, 2. punktum. Da det bare er gevinst på forretningsverdi som skal føres til gevinst og tapskonto,

²³ Zimmer (2009) s. 337

²⁴ Gjems-Onstad (2012) s. 213

jf sktl § 14-45, 2. ledd, innebærer det at tap blir stående på saldo for gruppe b, og dersom tapet skulle innebære tom positiv saldo på ervervet forretningsverdi, vil denne bli behandlet likt med de andre saldogruppene, og tapet vil komme til fradrag i form av videre avskrivninger.

3.3.6 Gevinst- og tapskonto

Gevinst- og tapskonto betegnes som en «samlet skatteposisjon for gevinster og tap»,²⁵ og viser hvilke plikter selskapet har til å betale skatt ved gevinst, og hvilke rettigheter selskapet har til å føre tap til fradrag. Utgangspunktet i følge realisasjonsprinsippet, jf sktl § 14-2, er at gevinster skal inntektsføres og tap skal fradras i salgsåret.

Skattyter kan velge å føre hele eller deler av vederlaget til inntekt i realisasjonsåret, jf sktl § 14-44, 1. ledd, men ved at det ikke gis anledning til å fradragsføre tap i samme grad, vil dette virke som en ugunstig løsning for selger.

I følge sktl § 14-44, 3. ledd, skal visse gevinster og tap føres til gevinst- og tapskonto, jf sktl § 14-45, noe som innebærer at gevinster kan komme gradvis til beskatning. Selger vil dermed få en skattekreditt ved at skatt på gevinst blir utsatt, mens et tap, fortsatt vil bli fradratt over tid. Beløpene som inngår på kontoen er gevinster og tap fra driftsmidler i saldo-gruppe e til i, samt gevinst på goodwill, jf sktl § 14-45, 2. ledd, jf sktl § 14-44, 3. ledd. Videre skal gevinst- og tapskontoen tillegges gevinster og fradras tap for driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, jf sktl § 14-45, 3. ledd, jf sktl § 14-52. Dette er driftsmidler som ikke vil tape seg i verdi som følge av slit og elde, slik som tomtegrunn. Gevinst og tap ved salg av tomtegrunn, vil dermed bli ført mot gevinst- og tapskonto.

²⁵ Gjems-Onstad (2012) s. 217

Gevinster og tap på verdipapirer, fordringer og andre finansielle eiendeler, skal i følge forarbeidene,²⁶ ikke henføres mot gevinst- og tapskonto. Dette innebærer at gevinster på slike formuesgjenstander kommer til beskatning i realisasjonsåret, og tap kommer tilsvarende til fradrag i sin helhet. Likeså uttales det videre, at gevinst som er innvunnet ved overdragelse av kontrakter om kjøp av driftsmidler, heller ikke kan føres til gevinst- og tapskonto,²⁷ og løsningen vil dermed bli at gevinsten kommer til beskatning i sin helhet i realisasjonsåret. Dersom overdragelsen innebærer varer som er beregnet på videresalg, vil også disse følge de alminnelige regler for beskatning.

I følge sktl § 14-45, 1. ledd, skal skattyter føre gevinst og tapskonto for hver næring. Og dersom han er skattepliktig som følge av stedbunden skatteplikt, jf sktl § 3-3, skal han i tillegg føre egen gevinst- og tapskonto for hver kommune.

For å komme frem til grunnlaget for inntekts og kostnadsføringen, må gevinst ved realisasjon fra saldogruppe e til i, samt gevinst fra goodwill, legges til saldoen fra året før, mens tap fra saldogruppe e til i må trekkes fra, jf sktl § 14-45, 2. ledd. I tillegg skal gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler som nevnt i sktl § 14-52, henføres til gevinst og tapskonto, jf sktl § 14-45, 3. ledd. Grunnlaget for inntektsføringen blir da utgående saldo på gevinst og tapskonto. Det følger av sktl § 14-45, 4. ledd, at dersom saldoen er positiv, så skal minst 20 % inntektsføres årlig, og dersom den er negativ, så skal maksimum 20 % komme til fradrag. Ved at selger får utsatt fradragsretten, vil imidlertid realisasjon som innebærer et tap, slå uheldig ut for selger, men ved gevinst vil han få utsatt skatteforpliktelsen, som innebærer at han oppnår kreditt gjennom skattesystemet.

Ved saldoavskrivning, er det som nevnt den gjenværende saldo som er gjenstand for avskrivning. Det ligger da i sakens natur, at saldoen aldri vil bli avskrevet til null, men der-

²⁶ Ot. prp. nr.35 (1990-1991) s. 357

²⁷ Ot. prp. nr.35 (1990-1991) s. 357

som saldo på konto er lavere enn 15.000 kroner, vil det derfor være en praktisk løsning at saldoen kan fradragsføres i sin helhet, jf sktl § 14-47, 1. ledd.

3.4 Skattemessige konsekvenser for kjøper

3.4.1 Innledning

Ved overdragelse av innmat, overtar kjøper en hel eller deler av en virksomhet. Virksomheten kan enten flyttes inn i et nytt selskap, eller den kan integreres i kjøpers eksisterende virksomhet. Kjøper vil ofte betale et vederlag som vil bestå av penger, men det kan også vær praktisk at gjeld som er knyttet opp mot maskiner eller biler, blir overtatt som en del av oppgjøret. For å integrere virksomheten inn i et nytt selskap, må driftsmidlene plasseres i balansen under den saldogruppen de måtte høre hjemme. Kjøpesummen som er betalt for virksomheten blir fordelt på de enkelte eiendeler i balansen, og den del av vederlaget som ikke kan skrives til driftsmidler, blir ført som ervervet forretningsverdi. Ved at kjøpesummen blir fordelt på de enkelte eiendeler, får kjøper nye skattemessige inngangsverdier og dermed nytt avskrivningsgrunnlag. Det som er det sentrale for kjøper, er hvor raskt kjøper får fradrag for kostnadene. Dette avhenger av hvor stor del av kjøpesummen som kan allokteres til eiendeler med henholdsvis høy eller lav avskrivningssats, og hvor stor del som kan henføres til omsetningseiendeler. Jeg vil i det følgende gjøre rede for reglene for utgiftsføring ved kjøp av virksomhet, og jeg vil også gjøre rede for den skattemessige behandlingen av de forskjellige driftsmidler som kjøper får inn i balansen.

3.4.2 Fradragsrett for kostnader

Ved kjøp av virksomhet, vil kjøper ha rett til fradrag for kostnader. Hjemmel for fradragsrett er sktl § 6-1, 1. ledd, som oppstiller som vilkår for fradragsføring, at kostnaden må være «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Dette innebærer at det må være tilknytning mellom kostnaden som kreves fradratt, og den skattepliktige

inntekten.²⁸ Tilknytningskravet kan tolkes som at formålet med kostnaden er å sikre skattepliktig inntekt, og Høyesterett fastslår i Bjerke Pedersen dommen, at når skattyters formål med utgiften var å fremme erverv av inntekt, kunne det bare i unntakstilfeller bli nektet fradrag fordi kostnaden ikke tjente formålet.²⁹ Ved at kostnaden må være pådratt, menes det at en fordel må være oppofret, noe som innebærer at skattyters formue vil bli redusert. Ved kjøp av driftsmidler, vil det ved betaling kun skje bytte av verdier, men ved at driftsmidlene utsettes for slit og elde, vil det skje en reduksjon i formuen.³⁰

3.4.3 Tidfesting av kostnader

Spørsmålet om når en kostnad skal tidfestes, reguleres av skatteloven kapittel 14, og hovedregelen for tidfesting av kostnader er sktl § 14-2, som fastslår at «med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skatteyteren til å dekke eller innfri kostnaden», jf sktl § 14-2, 2. ledd, 1. punktum.

Kjøper vil ha en ubetinget forpliktelse til å betale på det tidspunkt når selger har levert, og ved kjøp av virksomhet innebærer dette at kjøper i utgangspunktet kan fradra kostnadene for driftsmidlene i det år det har oppstått en ubetinget betalingsforpliktelse.³¹ Men for at en kostnad kan komme til fradrag, oppstiller sktl § 6-1, 1. ledd et vilkår om at kostnaden må være pådratt. For driftsmidler som er varige og betydelige, vil vilkåret ikke være oppfylt på tidspunktet for betalingsforpliktelse, men kostnaden vil først bli pådratt når driftsmiddelet utsettes for slit og elde, jf sktl § 6-10, 1. ledd, og dermed vil kostnaden måtte fradragsføres over tid. For varige og betydelige driftsmidler oppstiller loven³² dermed særregler som har

²⁸ Zimmer (2009) s. 189

²⁹ Rt 1981 s. 256

³⁰ Zimmer (2009) s. 176

³¹ Brudvik (2012) s. 373

³² Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 §§ 14-40 – 14-48

til hensikt å fradra kostnaden over en tidsperiode, som skal gjenspeile den verdiforringelse som gjenstanden representerer.

3.4.4 Aktivering

Når kjøper overtar en virksomhet, må han fordele salgssummen på de enkelte eiendelene, og den del av kjøpesummen som ikke kan henføres til eiendeler, skal føres som ervervet forretningsverdi. Det sentrale for kjøper, blir hvor stor del av kjøpesummen som kan allokere til driftsmidler med henholdsvis høy eller lav avskrivningssats, og hvor stor del som kan regnes som omsetningseiendeler. Ved at en stor del av kjøpesummen kan henføres til omsetningseiendeler som varelager eller finansgjenstander, vil kjøper få direkte fradrag for kostnaden når eiendelene selges videre, og skattemessig vil det være en fordel for kjøper å få fradrag så hurtig som mulig. Ellers vil det være et insitament for kjøper å allokere mest mulig av kjøpesummen til eiendeler med høy avskrivningssats. Ved at virksomhetsoverdragelsen innebærer maskiner og utstyr, samt ervervet forretningsverdi, vil kostnaden komme til fradrag gjennom høyere avskrivningssatser, enn dersom overdragelsen også omfatter bygninger, hvor utgiftsføringen vil skje over lang tid. Kjøper står imidlertid ikke fritt til å henføre mest mulig av eiendelene til omsetningseiendeler, eller til saldogrupper med høy avskrivningssats, men må følge de alminnelige prinsipper om reelle verdier, slik at fordelingen i balansen gjenspeiler markedspris for den enkelte eiendel.

Ved at et driftsmiddel aktiveres, blir det ført inn i balansen, og anskaffelseskostnaden reduserer ikke årets resultat.³³ Driftsmiddelet vil derimot representere en verdi i regnskapet. Ved at det foretas årlige regnskapsmessige avskrivninger, vil driftsmiddelet etter ett års avskrivninger representere en lavere verdi enn anskaffelsesåret, og ved at avskrivningene blir kostnadsført, vil det regnskapsmessig vise et lavere resultat.

³³ Gjems-Onstad (2012) s. 127

Skattemessig blir kostprisen som aktiveres, betegnet som inngangsverdi. Ved at det skjer en verdireduksjon på driftsmiddelet som følge av slit og elde, vil verdireduksjonen komme til uttrykk ved at en viss prosent av inngangsverdien kostnadsføres årlig, og det årlige skattemessige resultat vil bli redusert.

For at skatteyder skal ha aktiveringsplikt, oppstiller sktl § 14-40, 1. ledd, vilkår om at driftsmidler og goodwill må regnes som varige og betydelige. Driftsmidler regnes som varige når de regnes «å ha en brukstid på minst tre år», og betydelige når kostprisen er på minst 15.000 kroner, jf sktl § 14-40, 1. ledd, bokstav a. Kjøper har dermed rett til å fradragføre kostnader under 15.000 kroner, men grensen mellom direkte fradragføring og aktiveringsplikt vil ikke være særlig relevant, siden det i praksis antas at ved overdragelse av virksomhet, vil flere driftsmidler bli sett på som en enhet,³⁴ og en innmatsoverdragelse vil bli regnet som aktiveringspliktig i sin helhet.

Et driftsmiddel må også anses som varig. Dersom det skal foreligge aktiveringsplikt, er det i følge sktl § 14-40, 1. ledd, bokstav a, et krav om at brukstiden må antas å være på minst tre år. I følge forarbeidene, er det den antatte varighet som er det avgjørende, og ikke hvor lenge skattyter har tenkt å beholde driftsmiddelet,³⁵ slik at det vil være likegyldig om kjøper har tenkt å skifte ut driftsmiddelet før tre år er gått, eller om han tenkt å beholde det lenger. Ved kjøp av brukt driftsmiddel, vil det i følge Lignings-ABC være den gjenværende brukstiden fra ervervstidspunktet som vil være det avgjørende,³⁶ slik at kjøper ved vurderingen må ta hensyn til den fremtidige levetid. Ved overdragelse av innmat kan det være driftsmidler som vil ha en kortere brukstid enn tre år, men i tråd med overdragelse av flere driftsmidler under betydelighetskravet, må det utledes at driftsmidler som ses på som en enhet, må aktiveres samlet.³⁷

³⁴ Lignings-ABC s. 357

³⁵ Ot.prp. nr. 19 (1983-1984) s. 17

³⁶ Lignings-ABC 2011/2012 s. 357

³⁷ Gjems-Onstad (2012) s. 161

Dersom kjøper ikke har aktiveringsplikt, vil han likevel ha en aktiveringsrett, jf sktl § 14-40, 2. ledd. Ved direkte fradragsføring, vil kjøper få hele kostnaden fradratt i kjøpsåret, og skattepliktig inntekt vil bli redusert, men dersom han ikke har oppnådd tilstrekkelig inntekt i virksomheten til å dekke kostnaden, vil regnskapet vise tap på driften, og det kan være en fordel å kunne avskrive kostnaden etter hvert for å oppnå bedre balanse mellom kostnader og inntekter i regnskapet. Dersom kjøper vil benytte seg av aktiveringsretten, blir eiendelene ført inn i balansen, og den videre skattemessige behandlingen vil følge de alminnelige regler for avskrivning. Jeg vil i det følgende gi en oversikt over hvordan kostanden vil komme til fradrag gjennom reglene for saldoavskrivning.

3.4.5 Gruppeavskrivning

Driftsmidler som saldoavskrives, skal inndeles i grupper, og i følge sktl § 14-41, 4. ledd, 1. punktum, skal driftsmidler som inngår i saldogruppe a til d avskrives under ett. Med dette menes at flere gjenstander legges under samme saldogruppe, og dersom det er tilgang på driftsmidler innenfor saldogruppen, så vil kostprisen på den nyervervede gjenstanden legges til saldo, og ved avgang av driftsmidler, vil salgsprisen komme til fradrag. Dette innebærer at det ikke gjøres rede for avskrivningsgrunnlaget for hver enkelt gjenstand, men at det er gruppens saldo som er det avgjørende.

Saldogruppene må skilles ved ulike næringer og kommuner, slik at hver næring har sine egne saldogrupper, og dersom en næring har virksomhet i flere kommuner, innebærer det at det opprettes egne saldogrupper for hver kommune for at næringen skal kunne skattlegges i den kommunen hvor anlegget ligger, jf sktl § 14-41, 4. ledd, 2. punktum, jf sktl § 3-3, 1. ledd.

Siden avskrivningssatsene er maksimumssatser, kan kjøper velge lavere satser dersom dette er ønskelig.³⁸ Kjøper får da fradratt samme kostnaden, men ved at avskrivningssatsen blir lavere, blir kostanden fordelt over flere år.

Typisk for driftsmidlene som blir avskrevet i saldogruppe a til d, er at de med unntak fra goodwill, er løsørengjenstander. Disse har normalt en kortere levetid enn driftsmidler i gruppe e til i. Som en følge av den korte forventede levetiden, vil de bli avskrevet med en høyere prosentsats, og vil dermed bli hurtigere nedskrevet enn andre driftsmidler med lengre levetid.

For de driftsmidlene som hører inn under gruppe e til i, hører kun ett driftsmiddel under hver gruppe, jf sktl § 14-41, 4. ledd, 3. punktum. Det blir dermed mulig å identifisere hver enkelt gjenstand, slik at det på konto for det enkelte driftsmiddel, holdes rede på inngangsverdi, av skrivningsgrunnlag og utgangsverdi. Det blir dermed beregnet separate avskrivninger og separate gevinst- og tapsoppgjør for hver enkelt eiendel.

Driftsmidler under saldogruppe j, som faste tekniske installasjoner i bygninger, blir en integrert del av bygningen, og skal avskrives sammen med denne, jf sktl 14-41, 4. ledd, siste setning.

Det som kjennetegner eiendelene under saldogruppe e til i er at de har en høyere økonomisk verdi og lengre levetid enn driftsmidlene under gruppe a til d. For å gjenspeile den årlige verdiforringelse, som skal bli gjenstand for fradrag gjennom avskrivninger, er det fastsatt lavere satser, som gjør at det vil gå lengre tid før et driftsmiddel blir nedskrevet.

Jeg vil i det følgende gi en oversikt over hver enkelt avskrivningsgruppe.

³⁸ Zimmer (2009) s. 333

3.4.5.1 Saldogruppe a til d

I gruppe a skal kontormaskiner og lignende samles, og avskrives med en sats på inntil 30 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, bokstav a. Ved at kontormaskiner som datautstyr og lignende har en høyere avskrivningssats enn andre maskiner og driftsmidler, gjenspeiler det at verdifallet på kontormaskiner normalt vil være større, og departementets mening ved utformingen av avskrivningssatsene, vil være å reflektere det virkelige verdifallet, så langt som det er mulig.³⁹

Gruppe b omfatter ervervet forretningsverdi (goodwill), som avskrives etter saldometoden med inntil 20 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, litra b. Goodwill defineres i regnskapsloven som «differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten», jf rskl § 5-7, og er dermed restvederlaget etter at salgsprisen er fordelt på de enkelte materielle eiendelene. Goodwill hører inn under gruppen immaterielle eiendeler og skiller seg ut fra fysiske driftsmidler, finansgjenstander og opparbeidet forretningsverdi. Utgifter til opparbeidet forretningsverdi er i utgangspunktet ikke aktiveringspliktige, og kan fradras direkte. Dette er fordi det vil være tvil om hvorvidt utgiften oppfyller vilkåret i sktl § 14-40, 1. ledd om varig verdi.⁴⁰ Ved overdragelse av innmat, vil både ervervet og egenutviklet goodwill bli realisert, og i den grad vederlaget overstiger verdien på materielle driftsmidler og ervervet forretningsverdi, vil egenutviklet forretningsverdi bli ført som vederlag på saldogruppe b, og innebære en gevinst for selger. Hjemmel for avskrivning av goodwill er regulert i sktl § 6-10, 2. ledd. Sktl § 6-10, 3. ledd, gir også rett til avskrivning for andre immaterielle verdier som er tidsbegrensede, slik som patenter. Disse faller utenfor saldoreglene, og skal avskrives lineært i samsvar med sktl. § 14-50. For rettigheter som ikke er tidsbegrensede, foreligger det en rett til avskrivning, men den er betinget av at verdifallet på rettigheten er åpenbart.

³⁹ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 113

⁴⁰ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 104

Gruppe c omfatter vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede. Denne gruppen avskrives også samlet med en sats på inntil 20 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, bokstav c. Det kan volde tvil om et kjøretøy skal henføres under gruppe c eller d, men avgrensningen mellom gruppene vil innebære at det er bare kjøretøyer som er beregnet på transport, som skal henføres under gruppe c.⁴¹

Den siste gruppen som skal avskrives samlet er gruppe d, som omfatter personbiler, traktorer, maskiner, redskaper, instrumenter, inventar med videre, og avskrives med en sats på minst 20 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, litra d. Denne gruppen betegnes som en samlesaldo, og gjenstander som ikke kan defineres under gruppe a til c, faller inn under denne gruppen.⁴²

Grensen i henhold til bygg og anlegg kan være vanskelig å trekke, og spørsmålet som reiser tvil, er hva som skal anses som ett eller flere driftsmidler. Lagmannsretten avgjorde for aluminiumsverket på Sunndalsøra, hvor skattyter anførte at anlegget måtte plasseres i saldogruppe d, at man måtte ta utgangspunkt i gjenstandenes fysiske beskaffenhet, om det er løsøre eller fast eiendom, og at enhetene burde brytes ned slik at de kunne plasseres i den saldogruppe som samsvarte best med driftsmidlenes levetid.⁴³ Dette synspunktet vil også samsvare med grunntanken i avskrivningsreglene.

Videre er det bestemt i sktl § 14-41, 3. ledd, at «bygningmessig arbeid ved montering av produksjonsmaskineri, kan avskrives sammen med dette i gruppe d», mens faste tekniske installasjoner som er en integrert del av bygningen, slik som varme, kjøleanlegg og heis, som tidligere ble avskrevet sammen med bygningen, skal etter at gruppe j ble utskilt som egen gruppe, avskrives for seg, jf sktl § 14-41, 1. ledd, bokstav j. For å skille mellom gruppe d og j, vil det være avgjørende om installasjonen er fast eller om det er løsøre. Lagmannsretten la til grunn at vilkåret om fast installasjon ikke vil være oppfylt, dersom maskinene kan demonteres eller flyttes, og kjøledisker, frysedisker, og aggregater ble ansett

⁴¹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 129

⁴² *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 129

⁴³ Utv 2008 s. 981 LRD

som driftsløsøre som skulle avskrives under saldogruppe d. Utstyret ble dermed sett på som en ikke integrert del av bygningen, som ikke tjente bygningens, men forretningens formål.⁴⁴

3.4.5.2 Individuell saldo gruppe e til j

Saldogruppe e omfatter «skip, fartøyer og rigger mv», jf sktl 14-41, 1. ledd, litra e. Det er i forarbeidene presisert at alle flytende innretninger, slik som flyttbare borerigger, lastebøyer og flytedokker omfattes,⁴⁵ samt faste installasjoner og løsøre i fartøy.⁴⁶ Driftsmidler i gruppe e avskrives med en sats på 14 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, litra e.

Gruppe f omfatter fly og helikopter, jf sktl § 14-41, 1. ledd, litra f, og det antas at løsøre om bord i fly også skal avskrives sammen med dette.⁴⁷ Avskrivningssatsen er 12 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, litra f.

Gruppe g omfatter anlegg for overføring av elektrisk kraft. Dette innebærer kraftlinjenettet med tilhørende utstyr, som transformatorer og kabler.⁴⁸ Fra og med inntektsåret 2012, omfatter gruppe g også slike anlegg som benyttes i annen virksomhet, jf sktl § 14-41, 1. ledd, litra g. Avskrivningssatsen er 5 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, litra g.

Gruppe h omfatter «bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv». Lovgiver presiserer at «som anlegg regnes blant annet tekniske hjelpe- og tilleggsinstallasjoner i industrianlegg mv, herunder renseanlegg, trykkluftanlegg, kjølesystem og lignende», jf sktl §

⁴⁴ Utv 2009 s. 1158 LRD

⁴⁵ Ot.prp. nr.19 (1983-1984) s.18

⁴⁶ *Bedrift, selskap og skatt* (2010), s. 132

⁴⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2010), s. 132

⁴⁸ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 132

14-41, 1. ledd, litra h. Lovgiver har dermed gjort det klart hvilke faste installasjoner som kan regnes som anlegg, og som skal avskrives som dette. Faste tekniske installasjoner i bygg skal utskilles fra bygget, og avskrives for seg, jf sktl § 14-43, 1. ledd, litra j. Spørsmålet som kan reise tvil, er grensen mot forretningsbygg. Høyesterett avgjorde enstemmig i saken mot Bakke Bro Bryggen, at «det er aktivitetene som foregår i bygget, som skal være avgjørende for byggets kategorisering i forhold til avskrivningsreglene».⁴⁹ For kombinerte bygg, er det dermed hovedaktiviteten og ikke bygningens art som avgjør hvilken kategori bygget skal avskrives under, men dersom bygningen er seksjonert skal hver seksjon bedømmes for seg, jf sktl § 14-41, 2. ledd. I følge sktl § 14-43, 1. ledd, litra h, skal bygg og anlegg avskrives med en sats på 4 %, men dersom bygget eller anlegget er oppført med så enkel konstruksjon at det ikke kan beregnes å ha en brukstid på over 20 år fra det er nytt, gjelder en forhøyet avskrivningssats på inntil 10 %, jf sktl § 14-43, 2. ledd.

Gruppe i omfatter forretningsbygg, hvor grensen mot bygg og anlegg er omtalt ovenfor. Avskrivningssatsen for forretningsbygg er i følge sktl § 14-43, 1. ledd, bokstav i, 2 %, og gjenspeiler lengre levetid enn for bygg og anlegg. Det er verdt å merke seg at tomteverdien må holdes utenfor, da denne anses som evigvarende, og blir dermed ikke gjenstand for avskrivning.

Gruppe j omfatter faste tekniske installasjoner i bygninger. Dette gjelder faste installasjoner som tidligere ble avskrevet sammen med bygningen, men som i 2009 er utskilt som egen gruppe. Grensen mellom faste installasjoner og løsøre, er trukket ovenfor under gruppe d, men i forhold til gruppe h og i, gjelder gruppe j bare for faste tekniske installasjoner i bygg og forretningsbygg, mens faste installasjoner i anlegg ikke skilles ut, men fortsatt blir avskrevet som en del av anlegget.⁵⁰ Installasjoner som inngår i gruppe j, skal i følge sktl § 14-41, 4. ledd, «avskrives under ett for hver bygning», og avskrives med en sats på 10 %, jf sktl § 14-43, 1. ledd, bokstav j.

⁴⁹ Rt. 2005 s. 306, avsnitt 48

⁵⁰ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 135

3.4.6 Eiendeler som ikke kan saldoavskrives

Det er ikke alle eiendeler som kan avskrives. Felles for disse eiendelene, er at de skiller seg fra gjenstander som kan avskrives, ved at de ikke taper seg i verdi som følge av slit og elde. Eksempel på slike gjenstander er tomter, kunst, og finansgjenstander som aksjer og obligasjoner. Ved at tomtegrunn vil ikke være utsatt for slit og elde, slik som driftsmidlene som er behandlet ovenfor, vil vilkåret for rett til avskrivning i sktl 6-10, 1. ledd, ikke være oppfylt. For forretningseiendommer hvor det står oppført bygninger, må disse da skilles ut, slik at tomtegrunnen blir fastsatt med en egen verdi.

Med i betegnelsen finansgjenstander regnes blant annet aksjer, obligasjoner, opsjoner, og fordringer. Dette er eiendeler som typisk er gjenstand for verdisvingninger. En eventuell verdireduksjon kan ikke begrunnes med slit og elde, og finansgjenstander vil dermed falle utenfor retten til avskrivning, jf sktl § 6-10, 1. ledd.

Varelager vil heller ikke være gjenstand for saldoavskrivning. Dette vil bli aktivert i kjøpers balanse, og kostnaden vil komme til fradrag når varene blir realisert.

3.4.7 Oppsummering

Jeg har hittil behandlet overdragelse av virksomhet som skattemessig anses som realisasjon. På selgers side vil transaksjonen utløse skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap, mens kjøper får fradragsrett for kjøpesummen som enten kan utgiftsføres direkte eller aktiveres. Realisasjonen innebærer at det blir skattemessig diskontinuitet mellom selgers utgangsverdier og kjøpers inngangsverdier, og reglene gjelder enten partene er uavhengige av hverandre eller nærstående.

Men i tilfeller hvor kjøper og selger er nærstående parter, kan overdragelse av virksomhet skje uten at skatteplikt utløses. Vilkåret vil i slike tilfeller være skattemessig kontinuitet mellom selgers utgangsverdier og kjøpers inngangsverdier, samt at det stilles krav til kontinuitet på eiersiden. Men selv om virksomhet overdras til skattemessige verdier, vil fastsettelse av vederlag etter hovedregelen ikke fravike prinsippet om markedspris. Jeg vil i det følgende behandle reglene for overdragelse av virksomhet uten at skatteplikt utløses.

4 SKATTEFRI OVERDRAGELSE AV VIRKSOMHET

4.1 Innledning

Skatteloven kapittel 11 åpner for at omorganiseringer av virksomhet kan skje skattefritt. Omorganiseringer kan skje på forskjellige måter, og under kapittel 4.2 vil jeg behandle reglene for skattefri overføring av virksomhet mellom selskaper som inngår i konsern, og under kapittel 4.3 behandle overdragelse av virksomhet etter reglene for skattefrie fusjoner og fisjoner av selskaper.

4.2 Konserninterne overføringer

4.2.1 Innledning

Jeg har hittil sett på kjøp og salg som utløser realisasjonsbeskatning, men skal i det følgende rette fokuset mot overdragelse av virksomhet som kan gjennomføres uten at skatteplikt utløses.

Overdragelse av virksomhet fra et skattesubjekt til et annet utløser etter hovedregelen realisasjonsbeskatning. Reglene om konserninterne overføringer innebærer imidlertid at overdragelse av virksomhet kan skje uten at skatteplikt utløses, ved at eiendeler overføres mellom selskaper i samme konsern, jf sktl § 11-21, 1. ledd, jf fsfin § 11-21. Dersom konsern-

tilknytningen brytes vil skatteplikt inntre, og vi taler dermed ikke om skattefritak, men om en utsatt plikt til beskatning.

Vilkårene for konsern i selskapsrettslig sammenheng, er at morselskapet har bestemmende innflytelse over ett eller flere datterselskaper, jf asl § 1-3, men for at nærstående selskaper skal anses som inngått i skatterettslig konsern, er imidlertid vilkårene noe skjerpet, slik at morselskapet må eie mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet og ha mer en 90 % av stemmene på generalforsamlingen, jf skt § 11-21, 1. ledd, litra a.

Bakgrunn for reglene, er et ønske fra lovgivers side om at gevinstbeskatning kan unnlates når forretningsmessige hensyn taler for omlegging til mer rasjonell og effektiv drift.⁵¹ Videre vil hensynet til skattemessig nøytralitet tale for at selskaper innen samme konsern kan overføre eiendeler uten å betale skatt. Hensynet til skattemessig nøytralitet mellom selskaper, innebærer et ønske om å oppnå mest mulig lik skattemessig behandling mellom et selskap som har organisert sin virksomhet i avdelinger og en virksomhet som er organisert som konsern.⁵² Slike regler vil forenkle omorganiseringer i konsern, som igjen vil kunne føre til større forretningsmessig effektivitet.

Rettslig utgangspunkt er sktl § 11-21, 1. ledd, som gir finansdepartementet hjemmel til å «gi forskrift om at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kan overføres uten å utløse skattelegging», jf fsfin § 11-21-1 til § 11-21-10.

Jeg vil i det følgende gi en beskrivelse av vilkårene for at overdragelse av virksomhet kan skje uten at skatteplikt utløses, ved at eiendeler overføres mellom selskaper i samme konsern.

⁵¹ Ot. prp. nr. 52 (1989-1990) pkt. 1.2.6

⁵² *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 436

4.2.2 Selskaper som omfattes

Reglene om skattefri overføring av eiendeler gjelder mellom «norske aksjeselskaper», jf fsfin § 11-21-1, 1. ledd. «Norske» selskaper er slike som er «hjemmehørende i riket», jf sktl § 2-2, 1. ledd. Dette innebærer nødvendigvis ikke at selskapet er registrert i Norge, men at det ledes eller bestyres herfra. Reglene gjelder også mellom norske selskaper, selv om morselskapet tilhører en fremmed stat, jf fsfin 11-21-1, 1. ledd, 3. punktum.

Som en følge av EØS avtalen og Skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelser, oppstår det problemstillinger i henhold til overføring av eiendeler over landegrensene, men oppgavens tema er avgrenset til norsk rett, og spørsmålene blir dermed ikke behandlet i denne sammenheng.

Ordlyden i fsfin § 11-21-1, 1. ledd, omtaler kun norske aksjeselskaper, men det forutsettes i sktl § 11-21, 1. ledd, bokstav a, at også norske allmennaksjeselskaper er omfattet av forskriften, og ved praktiseringen av reglene, legges denne tolkningen også til grunn av ligningsmyndighetene.⁵³

Reglene gjelder også for deltakerlignende selskaper i konsern så langt de passer, jf fsfin 11-21-1, 2. ledd, men for den videre fremstilling, blir temaet konsentrert om aksjeselskaper som inngår i konsern.

4.2.3 Skatterettslig konsern

For at eiendeler kan overføres mellom aksjeselskaper uten at skatteplikt utløses, er det et vilkår at aksjeselskapene inngår i samme konsern, jf fsfin 11-21-1, 1. ledd. «Et morselskap utgjør sammen med et datterselskap eller datterselskaper et konsern», jf aksjeloven § 1-3,

⁵³ Lignings-ABC 2011/2012 s. 78

1. ledd. Selskapsrettslig er konserndefinisjonen oppfylt dersom morselskapet har bestemmende innflytelse over datterselskapene, enten ved at morselskapet har kontroll over stemmene på generalforsamlingen, eller ved flertall i datterselskapets styre, jf aksjeloven § 1-3, 2. ledd. Skatterettslig er eierkravet skjerpet, slik at det ved overføring av eiendeler etter reglene om konserninterne overføringer, kreves at morselskapet må eie mer enn 90 % av aksjene i datterselskapene, samt ha mer enn 90 % av stemmene på generalforsamlingen, jf fsfin § 11-21-1, 1. ledd, 1. punktum. Dette gjelder også ved indirekte eierskap, jf fsfin § 11-21-1, 1. ledd, 2. punktum. Ved det skjerpede kravet, vil hensynet til minoritetsaksjonærene være ivaretatt, og det vil tale for økonomisk enhet blant aksjeeierne.⁵⁴

Konsernkravet må være oppfylt på overføringstidspunktet, jf fsfin § 11-21-1, 1. ledd, 1. punktum. Dette må tolkes som tidspunktet da det er inngått «bindende avtale om overføring av eiendeler».⁵⁵

4.2.4 Skattemessig kontinuitet

For at eiendeler skal kunne overføres mellom selskaper uten at skatteplikt utløses, er det et grunnleggende prinsipp i norsk rett om skattemessig kontinuitet. Dette prinsippet kommer til syne i fsfin § 11-21-3, som fastslår at «ligningsmessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag» i det mottakende selskap, skal settes «lik de ligningsmessige bokførte verdier hos det overdragende selskap», jf fsfin § 11-21-3, 1. punktum. Ved at «avskrivningsgrunnlag» overføres, vil det dermed bli skattemessig kontinuitet for alle eiendeler som kan avskrives, slik som driftsmidler og goodwill, og ved overføring av «ligningsmessige inngangsverdier», dekkes andre driftsmidler som ikke kan avskrives, slik som tomter, varelager

⁵⁴ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 442

⁵⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 456

og finansgjenstander, slik at resultatet blir skattemessig kontinuitet for alle eiendelene som overføres.⁵⁶

Videre oppstiller kontinuitetsprinsippet et krav om overføring av ervervstidspunkt, jf fsfin § 11-21-3, 2. punktum. Dette innebærer at det mottakende selskap skal anses å ha ervervet eiendelen på samme tidspunkt som ervervstidspunktet for det overdragende selskap, men ettersom eierskap i dag sjelden tillegges betydning, vil dette vilkåret sjelden komme til anvendelse.⁵⁷

Dersom det i det overdragende selskap er ført skatteregnskap for den enkelte eiendel, som viser avskrivningsgrunnlag eller ligningsmessige verdier, legges dette til grunn i det overtakende selskap, jf fsfin 11-21-4, 2. punktum.

4.2.5 Vederlag

Et vilkår for at overdragelse av virksomhet kan skje uten at det utløser beskatning, er at vederlaget må være lovlig etter de selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføring av eiendeler i konsern, jf fsfin § 11-21-6.

I følge aksjeloven § 3-9, skal konserninterne overføringer «grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper». Dette innebærer at den pris som et selskap ville forlangt av en tredje person, skal legges til grunn mellom selskaper med samme eiere (arm-lengdeprinsippet). Dermed er det markedsprisen som må bli grunnlaget for vederlaget, og ved at virkelige verdier legges til grunn, vil det hindre ensidige overføringer av verdier mellom selskapene og ivareta hensynet til eventuelle minoritetsaksjonær i konsernet.⁵⁸

⁵⁶ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 458

⁵⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 458

⁵⁸ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 458- 459

Dersom overføring av eiendeler skjer til annen pris enn markedspris, kan interessefelleskapsregelen i sktl § 13-1, komme til anvendelse, og ligningsmyndighetene kan fastsette inntekten ved skjønn.

Ved at prisen på eiendelene skal fastsettes til virkelig verdi, vil det overtakende selskap få nye regnskapsmessige inngangsverdier på eiendelene. Ved overdragelse til skattemessig kontinuitet, vil det bli en differanse mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier i det overtakende selskap, mens i det overdragende selskap vil salgsprisen fratrukket inngangsverdien skape en regnskapsmessig gevinst. Dersom vederlaget for eiendelene ikke blir oppgjort i penger eller andre verdier, vil det overdragende selskap få en fordring på det mottakende selskap, og dersom det overtakende selskap har overskudd som det vil utligne, kan fordringen rent praktisk gjøres opp ved konsernbidrag.⁵⁹

4.2.6 Sikkerhetsstillelse for skatt

Siden reglene for utsatt beskatning bare gjelder så lenge konserntilknytninger består, vil skatteplikt inntre ved at konserntilknytningen brytes. For å sikre skatteinntektene, stilles det i fsfin § 11-21-7, krav til det mottakende selskap om sikkerhetsstillelse for skatt. Dermed er skatteinntekten også sikret, dersom det overtakende selskapet skulle realisere eiendelen ved salg.

I utgangspunktet utløses det skatteplikt for det overdragende selskap ved at konserntilknytningen brytes, men ifølge fsfin § 11-21-5, trer det mottakende selskap «inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser», og blir således ansvarlig for latent skatt.

⁵⁹ Brudvik, (2012), s. 566-567

I praksis vil det ofte være det overdragende selskap som stiller garanti for skatteforpliktelsen,⁶⁰ men det bekreftes av ligningsmyndighetene at sikkerhet også kan stilles i form av garantier fra bank, morselskap eller andre søkekode selskaper i konsernet.⁶¹

4.2.7 Opplysningsplikt

Selskapene er i følge fsfin § 11-21-8, pliktige til å levere redegjørelse til ligningsmyndighetene for det år overføring av eiendeler finner sted. Redegjørelsen må omfatte hvilket vederlag eiendelene er overført for, inngangsverdi og grunnlaget for deling av saldo. Dersom overføringen medfører utvidet aksjekapital i det mottakende selskap, skal det også leveres oppgave over samlet innbetalt aksjekapital.

Dersom reglene om utsatt beskatning skal komme til anvendelse, må det kreves av både det overdragende og mottakende selskap, jf fsfin § 11-21-9.

4.2.8 Skatteposisjoner

Overføring av skatteposisjoner gjelder kun for de eiendeler som overføres, jf fsfin §§ 11-21-3 og 11-21-5, og reglene omfatter dermed ikke overdragelse av andre skatteposisjoner som frem- og tilbakeføring av underskudd, jf sktl §§ 14-6 og 14-7. Det som kunne vært oppnådd ved overføring av slike skatteposisjoner, kan langt på vei oppnås via konsernbidragsreglene. Dette innebærer at overskudd i det ene selskap kan føres mot det andre, og slik oppnå en utjevning av skatteposisjoner.

⁶⁰ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 459

⁶¹ *Lignings-ABC* 2011/2012 s. 82

4.2.9 Opphør av konserntilknytning

Gevinst ved overføring av eiendeler er fritatt fra beskatning i den grad konserntilknytningen opprettholdes, jf fsfin § 11-21-2, 2. ledd.

Brudd på konserntilknytningen kan skje ved aksjesalg eller kapitalutvidelse, og ved at stemmerett eller eierandeler for morselskapet senkes til under 90 %, kommer gevinsten til beskatning i morselskapet i året for konsernopphep, jf fsfin § 11-21-10, 1. ledd.

Gevinsten for morselskapet vil være den inntekten som er fritatt for beskatning, og ved at inntekten allerede er fastsatt ved overføringstidspunktet, vil den ikke være påvirket av at eiendelen har steget i verdi.⁶² Det er dermed det mottakende selskap som får nytte av verdistigningen. Hvis derimot eiendelen ikke er i behold, eksempelvis har falt i verdi, beregnes det skattepliktige beløp til «differansen mellom dokumentert virkelig verdi på eiendelen på konsernopphepstidspunktet og dens ligningsmessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet», jf fsfin § 11-21-10, 2. ledd. Siden hver gjenstand vurderes for seg, vil reglene innebære at for inntekt på eiendeler som er i behold, vil selger bli skattepliktig for gevinst, og få tapsfradrag for eiendeler som ikke er i behold ved konsernopphep. Dersom gjenstanden ikke er i behold fordi den er realisert, vil et gevinst- eller tapsoppgjør allerede ha skjedd på det mottakende selskap hånd forut for konsernopphep,⁶³ og det overdragende selskap blir dermed ikke skattemessig berørt.

Et krav om konserntilknytning uten bindingstid kan være et problem å håndtere i praksis, og kan medføre uheldige virkninger.⁶⁴ Da det i en periode fra 1996 til 1998, ikke var et krav om konserntilknytning etter overdragelsen, kunne nok reglene utnyttas til å unndra

⁶² *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 457

⁶³ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 457

⁶⁴ Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritime)

gevinst fra beskatning.⁶⁵ Selv med bindingstid kan det bli et problem, fordi kravet til oppbevaring av regnskapsmateriale er 10 år, jf, lignl. § 4-12, 2. ledd, og som en følge av at overføring av eiendeler ikke lenger kan dokumenteres, kan transaksjoner som skjer innen 10 års fristen kan bli skattlagt og transaksjoner som skjer etter kan slippe klar, noe som kan føre til forskjellsbehandling av selskaper.⁶⁶ Dette kan føre til at hensynet til å motvirke uheldige virkninger ikke slår til, og at hensynet til likhet for loven ikke blir ivaretatt.

4.3 Fusjoner og fisjoner

4.3.1 Innledning

Overdragelse av virksomhet kan også skje ved fusjoner og fisjoner. Ved fusjon skjer det en sammenslåing av selskaper, og ved fisjon blir et selskap oppdelt i to eller flere enheter. Ved at selskaper fusjoner eller fisjoner skjer det en omorganisering, hvor eiendeler, rettigheter og forpliktelser blir overført mellom selskapene, jf asl § 13-2 og § 14-2.

Det er ulike måter å konstruere en fusjon eller fisjon på, men siden oppgaven er avgrenset mot selskapsrettslige spørsmål, kommer jeg ikke nærmere inn på problemstillingen.

Dersom visse vilkår er oppfylt, kan overdragelse av virksomhet ved fusjon og fisjon skje skattefritt, og jeg vil i det følgende beskrive reglene for gjennomføring av fusjoner og fisjoner uten at skatteplikt utløses.

⁶⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 457

⁶⁶ *Bedrift, selskap og skatt*, (2010), s. 457

4.3.2 Regler og hensyn

Ved sammenslutning og oppdeling av et selskap, vil eiendeler, rettigheter og forpliktelser fordeles på det overdragende selskap og det overtakende selskap, mot at aksjeeierne i det overdragende selskapet mottar aksjer i selskapet som vederlag, jf asl § 13-2, 1. ledd og § 14-2, 1. ledd. En overføring av eiendomsrett mot vederlag vil dermed etter hovedregelen innebære realisasjon, jf sktl § 9-2, 1. ledd, men for at næringslivet skal kunne oppnå en mest mulig bedriftsøkonomisk og samfunnsøkonomisk hensiktsmessig organisasjonsstruktur,⁶⁷ er det utviklet regler som gjør det mulig å overføre eiendeler, rettigheter og forpliktelser over til et annet selskap uten at skatteplikt utløses. Disse reglene bygger på tidligere rettspraksis,⁶⁸ og er lovfestet i sktl §§11-1 til 11-11, men en forutsetning for skattefrie fusjoner og fisjoner er imidlertid at bestemmelsene i aksjeloven blir lagt til grunn, jf sktl §§ 11-2, 1. ledd og 11-4, 1. ledd.

4.3.3 Selskaper som omfattes

Reglene for at selskaper kan fusjonere eller fisjonere uten at skatteplikt utløses, gjelder i utgangspunktet for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf sktl § 11-2, 1. ledd og sktl § 11-4, 1. ledd.

Videre kan selskaper som er likestilt med aksjeselskaper fusjoneres eller fisjoneres uten at skatteplikt utløses, jf sktl § 11-2, 3. ledd, jf sktl § 11-4, 3. ledd. Sktl § 10-1, 1. ledd definerer selskaper som er likestilt med aksjeselskap med oppregningen i sktl § 2-2, 1. ledd, bokstav b til e, og nevner blant annet sparebanker, gjensidig forsikringsselskap, samvirkeforetak og andre andelsselskaper med begrenset ansvar.

⁶⁷ Ot. prp. nr.71 (1995-1996) pkt. 1.2

⁶⁸ Rt. 1922 s. 436 og Rt. 1925 s. 1009

I følge sktl § 11-2, 3. ledd, jf sktl § 11-4, 3. ledd kreves det i tillegg at selskaper som fusjonerer eller fisjonerer må være likeartet. Departementet forutsetter i forarbeidene at selskaper med lik selskaps- og ansvarsform skal omfattes av reglene, og at selskaper av ulik art må omdannes til likeartede selskaper for å oppnå skattefrihet ved fusjon.⁶⁹ Det må dermed utledes at kravet til at selskaper må være likeartet må innebære at selskaper som fusjonerer eller fisjonerer må ha samme selskaps- og ansvarsform.

I følge sktl § 11-1, 2. ledd, gjelder reglene for fusjon og fisjon for aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper som er hjemmehørende i Norge, men for å imøtekomme kravet i EØS avtalen om rett til fri etablering, er det i sktl § 11-11, lovfestet at fusjoner og fisjoner kan skje mellom norske aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper, og selskaper med begrenset ansvar som er hjemmehørende i annen EØS stat. For å sikre det norske skattefundament har lovgiver imidlertid bestemt i sktl § 11-11, 3. ledd, at dersom eiendeler, rettigheter eller forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde, vil disse bli skattlagt som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert, jf sktl § 9-14, jf sktl § 14-27. Siden oppgaven er avgrenset mot utenlandske selskaper, vil grenseoverskridende transaksjoner ikke bli nærmere behandlet, og temaet vil konsentrere seg om vilkårene for fusjoner og fisjoner mellom norske aksjeselskaper.

4.3.4 Kontinuitetsprinsippet

For at fusjoner og fisjoner kan skje uten at skatteplikt utløses, er det et vilkår om skattemessig kontinuitet. Forarbeidene forklarer kontinuitetsprinsippet, som at «skattemessige forhold som gjaldt før fusjonen eller fisjonen videreføres også etter transaksjonen selv om organiseringen av virksomheten er endret»,⁷⁰ og jeg skal i det følgende gjøre rede for de skatteposisjoner som må overføres, først på selskapsnivå og deretter på aksjonærnivå.

⁶⁹ Ot. prp. nr.71 (1995-1996) pkt. 1.6

⁷⁰ Ot. prp. nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.6.1

4.3.4.1 Skatteposisjoner på selskapsnivå

Ved at skatteposisjoner overføres fra det overdragende selskap til det overtakende selskap, innebærer det at skattemessige verdier og ervervstidspunkt for eiendeler, rettigheter og forpliktelser, samt selskapets øvrige skatteposisjoner, blir videreført av det overtakende selskap, jf sktl § 11-7, 1. ledd.

Overdragelse av eiendeler utløser etter hovedregelen realisasjonsbeskatning, noe som innebærer at det overtakende selskap får nye inngangsverdier og nye avskrivningsgrunnlag. En videreføring til skattemessige verdier, samt ervervstidspunkt, jf sktl § 11-7, 1. ledd, innebærer imidlertid at overføring av eiendelene skal skje til ligningsmessig nedskrevne verdier, og det vil ikke være adgang til oppskrivning av inngangsverdier, slik at avskrivningsgrunnlaget på eiendelene forblir uendret.⁷¹

Ved at selskapets skatteposisjoner overføres, jf sktl § 11-7, 1. ledd, innebærer det at saldo fra gevinst- og tapskonto blir overført, og positive og negative saldoer fra saldogruppe a til d, samt j, jf sktl § 14-41, blir overført uendret. Skatteposisjoner som fremførbart underskudd og latente gevinster vil også bli overført, samt skattemessige forpliktelser som ellers måtte påhvile det overdragende selskap.⁷²

4.3.4.2 Skatteposisjoner på aksjonærnivå

I utgangspunkt vil overdragelse av aksjer utløse skatteplikt, og ved sammenslutning eller oppdeling av selskaper, vil dette innebære realisasjon, og aksjonærene vil få nye inngangsverdier i det overtakende selskap.

⁷¹ Ot. prp. nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.6.1

⁷² Ot. prp. nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.6.1

Dersom fusjon eller fisjon skal skje uten at skatteplikt utløses, oppstiller sktl § 11-7, 4. ledd et krav om at inngangsverdien for aksjene i det overdragende selskap skal settes lik inngangsverdien i det overtakende selskap. For selskapsaksjonærer som er omfattet av fritaksmetoden, jf sktl § 2-38, vil ombytting av aksjer ikke innebære noen realitetsforskjell, fordi disse vil uansett være fritatt for skatteplikt, men for personlige aksjonærer innebærer videreføring av inngangsverdier fra aksjer i det overdragende selskap til aksjer i det overtakende selskap, at det ikke blir grunnlag for gevinst og tapsoppgjør, slik at realisasjonsbeskatning uteblir.⁷³

Videre oppstiller sktl § 11-7, 4. ledd, vilkår om at ervervstidspunktet på aksjene skal overføres fra det overdragende til det overtakende selskap. Dette vil ha betydning dersom aksjeeier har kjøpt aksjer på forskjellig tidspunkt, slik at den aksjen som ble anskaffet først, anses som overført først, jf FIFO prinsippet i sktl § 10-36.

4.3.4.3 Vederlag

Som vederlag skal aksjeeierne i det overdragende selskap enten motta aksjer i det overtakende selskapet, eller aksjer med et tillegg som ikke må overstige 20 % av det samlede vederlag som aksjonærene skal fordele, jf asl § 13-2, 1. ledd og 14-2, 1. ledd.

Tilleggsvederlag kan nyttes til å få bytteforholdet mellom aksjene til å gå opp, men ved at aksjonærene kan motta tilleggsvederlag, vil eierforholdene kunne forskyves, slik at enkelte aksjonærer kan utløses, og innebære at det ikke vil foreligge full eierkontinuitet.⁷⁴

I følge asl § 3-6, 1. ledd, må tilleggsvederlaget i forbindelse med fusjon og fisjon anses som utdeling fra det overtakende selskap. Tilleggsvederlag vil i følge sktl § 11-6, være skatte-

⁷³ Gjems-Onstad (2012) s. 833

⁷⁴ Brudvik (2012) s. 642

pliktig, og dersom det foretas lik fordeling av tilleggsvederlag mellom aksjonærene slik at eierposisjonene ikke blir endret, vil det skatterettslig bli regnet som utbytte,⁷⁵ jf sktl § 10-11, 2. ledd, men dersom tilleggsvederlaget fører til at eierforholdene endres, slik at enkelte aksjonærer blir helt eller delvis utløst, vil tilleggsvederlaget bli skattlagt som realisasjon,⁷⁶ jf sktl § 10-37, 2. ledd.

4.3.5 Verdivurdering

For å oppnå skattemessig kontinuitet, må bytteforholdet ved fusjoner og fisjoner skje til virkelige verdier, slik at utstedelse av vederlagsaksjer må skje på grunnlag av et bytteforhold mellom verdien av det overtakende selskap og verdien av eiendeler, rettigheter og forpliktelser som blir overført. Hensynet bak en slik regel er å unngå at det skjer verdioverføringer mellom aksjonærer og mellom aksjer som er kjøpt på forskjellig tidspunkt.⁷⁷

I praksis har det vært spørsmål om fusjoner kan skje med skattemessig kontinuitet uten at bytteforholdet baseres på virkelige verdier, eller om vederlag kan skje med oppskrivning av aksjer til bokført verdi.

Ved at inngangsverdi og ervervstidspunkt overføres til det overtakende selskap, jf sktl § 11-7, 4. ledd, og at oppskrivning av aksjenes pålydende skjer etter samme prinsipper som utstedelse av aksjer, vil det ikke få noen skattemessig betydning om vederlagsaksjer utstedes eller om eksisterende aksjer oppskrives i verdi. Når eierforholdene er nøyaktig de samme i overdragende som overtakende selskap, vil det ikke skje noen verdioverføringer mellom aksjonærene, og hensynet bak kontinuitetsprinsippet vil være ivaretatt, slik at en fusjon på dette grunnlag må kunne overføres til bokførte verdier, jf BFU 17/2011.

⁷⁵ Ot. prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.8.1

⁷⁶ Ot. prp. nr. 71 (1995-1996) pkt. 2.3.8.1

⁷⁷ BFU 17/2011

Et absolutt vilkår for at fisjoner skal anses som skattefrie, er at aksjekapitalen fordeles «i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene», jf sktl § 11-8, 1. ledd. Dette innebærer at fordelingen skal skje på grunnlag av markedsverdi.

Spørsmålet blir om det er unntak fra hovedregelen, slik at fisjoner kan skje med skattemessig kontinuitet dersom vederlaget skjer i form av oppskrivning av aksjer.

Skattedirektoratet uttaler at det vil avhenge av om «utfisjoneringsen skjer til et nystiftet eller eksisterende selskap», jf UTV-2012-114. Ved utfisjoneringsen til nystiftet selskap, vil kontinuitetskravet «ikke gi nærmere føringer for aksjekapitalen størrelse»,⁷⁸ men ved overføring til eksisterende selskap vil aksjekapitalen ha en viss størrelse, ved at «kapitalforhøyelsen i det overtakende selskap» vil «følge av forholdet mellom virkelige verdier i selskapet forut for fisjonsfusjonen, og virkelige verdier av det som skytes inn».⁷⁹ Ved at eierforholdene i det overdragende og overtakende selskap er identiske, vil det sikre at det ikke skjer verdi-overføringer mellom aksjonærene. På samme måte som det ved fusjoner er gitt anledning til at bytteforholdet skjer til bokførte verdier, vil det i følge skattemyndighetene også ved fisjon til eksisterende selskap være adgang til oppskrivning av aksjer, og overførsel av eiendeler, rettigheter og forpliktelser til bokførte verdier.⁸⁰

4.3.6 Oppsummering

Jeg har i dette kapitlet behandlet regler for skattefri overføring av virksomhet. For konserninterne overføringer er det et vilkår om skattemessig kontinuitet, noe som innebærer at de

⁷⁸ UTV-2012-114

⁷⁹ UTV-2012-114

⁸⁰ UTV-2012-114

skattemessige utgangsverdier på eiendelene i det overdragende selskap, overføres til det overtakende selskap, samt at selskapene oppfyller kravet til skattemessig konsern.

For skattefri overdragelse av virksomhet ved fusjoner og fisjoner, stilles det i tillegg til skattemessig kontinuitet på selskapsnivå, også vilkår om skattemessig kontinuitet på aksjonærnivå, samt at vederlaget til aksjonæren må bestå av aksjer i det overtakende selskap, dersom ikke vilkårene for oppskrivning av aksjer er oppfylt.

I det følgende skal jeg se på overdragelse av virksomhet ved salg av aksjer, noe som følger et helt annet regelsett enn overdragelse av innmat. Overdragelse ved aksjesalg skjer ved at aksjene i et selskap transporteres fra selger til kjøper, og utløser etter hovedregelen skatteplikt, men for å hindre at gevinst ved salg av aksjer blir dobbeltbeskattet, blir visse skattytere fritatt for skatteplikt, og jeg kommer nærmere inn på de skattemessige følgene ved salg av aksjer.

5 SALG AV AKSJER

5.1 Innledning

I det følgende skal oppgaven dreie seg om virksomhetsoverdragelse ved aksjesalg. Dette skjer ved at selger overdrar hele eller deler av aksjebeholdningen han har i et selskap over til kjøper. Selger må dermed forholde seg til gevinst og tap, mens kjøper blir eier av aksjer.

Ved salg av innmat, er det selve driften i selskapet som blir solgt, og eiendelene må føres inn i kjøpers balanse. Ved aksjesalg, vil kjøper overta hele balansen fra selger, slik at alle eiendeler, gjeld, innbetalt aksjekapital og skatteposisjoner følger med, samt forpliktelser og kontrakter som selskapet måtte ha inngått.

For selger sitt vedkommende, kommer gevinst ved salg av aksjer til beskatning allerede i realisasjonsåret, og selger har dermed ikke anledning til å utsette gevinstbeskatningen, slik som ved salg av innmat. Gevinstbeskatningen kan imidlertid utarte seg forskjellig om selger eier aksjer personlig, eller om aksjeeier er et selskap.

Selskapsaksjonærer er omfattet av fritaksmetoden, noe som innebærer at aksjesalg mellom selskaper kan skje skattefritt, og de skattemessige konsekvenser etter fritaksmetoden vil bli nærmere behandlet under kapittel 5.4.

Personlige aksjonærer vil imidlertid være omfattet av aksjonærmodellen. Aksjonærmodellen innebærer at personlige aksjonærer er skattepliktige for 28 % av gevinst, men at det gis et fradrag som skal sørge for at en viss prosent av inntekten skal skjermes mot skatt. Jeg kommer nærmere inn på de skattemessige konsekvenser for personer som er omfattet av aksjonærmodellen under kapittel 5.5.

Kjøper blir eier av aksjene, men kjøp av aksjer gir ikke umiddelbar fradragsrett for kostnader, slik som ved kjøp av innmat. Kostnadsfradraget vil først skje ved gevinstberegningen, dersom kjøper selger aksjer. Ved at kjøper ikke får umiddelbar fradragsrett ved aksjekjøp, vil det ha betydning for prisen som kjøper er villig til å betale, og jeg kommer i kapittel 5.5.6 nærmere inn på kjøpers perspektiv ved kjøp av aksjer.

Til sist fremstilles skattereglene for utfisjoning av eiendeler til aksjeselskaper som er beregnet for videresalg. Dette er en transaksjonsmodell som i utgangspunktet kan gjennomføres skattefritt dersom vilkår for dette er oppfylt, men det går en grense mot skattemessig gjennomskjæring. Grensen er nærmere belyst av skattemyndighetene, og vil bli nærmere drøftet under kapittel 5.6.

5.2 Rettslig ståsted ved salg av aksjer

Salg av aksjer anses som realisasjon, jf sktl § 9-2. Sktl § 10-31, 1. ledd fastslår at «Gevinst ved realisasjon av aksje regnes som skattepliktig inntekt», og «tap ved realisasjon av aksje kan føres til fradrag i skatteyters inntekt», jf sktl § 10-31, 2. ledd. Ved at tap kommer til fradrag i samme utstrekning som gevinst kommer til inntekt, har lovgiver ivaretatt hensynet til symmetri ved utforming av reglene ved kjøp og salg av aksjer.

Tidfesting av gevinst og tap følger hovedregelen i realisasjonsprinsippet, og kommer henholdsvis til inntekt/fradrag når skatteyter får en ubetinget rett til ytelsen, jf sktl § 14-2, 1. ledd. Dette innebærer at gevinst kommer til beskatning, og tap kommer til fradrag allerede i salgsåret. For gevinst innebærer dette, at det ved aksjesalg ikke gis muligheter til utsettelse ved føring til gevinst og tapskonto, men ved at tap kan føres til fradrag i sin helhet i realisasjonsåret, vil skattyter stilles bedre skattemessig ved salg av aksjer, enn ved salg av innmat.

5.3 Salg til markedspris

Ved salg av aksjer til en uavhengig part, vil selger vanligvis prøve å få høyest mulig pris. I følge aksjeloven § 3-9, skal transaksjoner mellom nærstående «grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår». Kjøp og salg av aksjer mellom nærstående, vil dermed måtte grunnes på armlengdeprinsippet, og et salg vil dermed skje til virkelig verdi.

5.4 Fritaksmetoden

5.4.1 Innledning

Ved innføring av begrenset dobbeltbeskatning av selskap og aksjonær, vil situasjonen lett oppstå hvor det forekommer kjedebeskatning. Dette innebærer at dersom en person eier aksjer i et selskap som igjen eier aksjer i et annet selskap, vil det virke urimelig om alle

ledd i eierkjeden skulle beskattes likt. For å motvirke slik kjedebeskatning, har lovgiver i sktl § 2-38, fastsatt regler som fritar selskapsaksjonærer fra skatteplikt ved gevinst ved salg av aksjer. Reglene forutsetter at skattefritaket gjelder mellom selskapsaksjonærer, men at skatteplikt vil inntre ved gevinstbeskatning av personlig aksjonær.

Skattereglene har også en side til utenlandsk rett, og fritaksmetoden gjelder for både norske og utenlandske selskaper. Det har særlig vært en utvikling for å bringe norsk rett i samsvar med EØS reglene om rett til fri etablering, men dette blir utenfor oppgavens tema, og fremstillingen tar dermed sikte på selskaper som er hjemmehørende i Norge.

5.4.2 Historikk

Etter innføringen av fritaksmetoden i 2004, var gevinst ved salg av aksjer helt skattefrie for selskapsaksjonæren, og det var tilsvarende ikke gitt fradragsrett for kostnader vedrørende opptjening av inntekt, jf sktl § 6-1.⁸¹

Ved at det var gjort fradrag for kostnader som var pådratt for å erverve skattefri inntekt, jf sktl § 6-24, ble regelen i forarbeidene⁸² kritisert som «liberal og ikke godt begrunnet», og som et motstykke til fradragsretten, ble den såkalte tre prosentregelen innført.⁸³ Regelen innebar at tre prosent av all inntekt som var fritatt for skatteplikt etter sktl § 2-38, likevel skulle anses som skattepliktig.

Etter lovendring den 9. desember 2011 nr. 52, ble det vedtatt at tre prosent regelen likevel ikke skulle gjelde for gevinst ved realisasjon av eierandel, og gevinst ved salg av aksjer, er dermed fra og med inntektsåret 2012 fritatt fra skatteplikt.

⁸¹ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 334

⁸² Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 6.3

⁸³ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 334

5.4.3 Selskaper som omfattes

Ved utarbeidelse av reglene for å unngå kjedebeskatning, ble det for å få skattefritak etter fritaksmetoden, forutsatt at kvalifiserende inntekt måtte mottas av kvalifiserende subjekt.⁸⁴ Subjekter som omfattes er i følge sktl § 2-38, 1. ledd, bokstav a, «selskap mv. som nevnt i sktl § 2-2, første ledd a til d». Dette gjelder aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap og samvirkeforetak. Videre omfatter bestemmelsen tilsvarende selskaper som nettopp nevnt, som er stiftet i utlandet, men som anses som hjemmehørende i Norge. Selskaper som nevnt i sktl § 2-38, 1. ledd, litra b til h omfattes også av fritaksmetoden. Dette gjelder aksjefond, interkommunale selskap, selskap mv. som er heleid av staten, foreninger, stiftelser, kommuner og fylkeskommuner. I følge sktl § 2-38, 1. ledd, bokstav i, er utenlandske selskaper som tilsvarende selskaper som nevnt ovenfor, også omfattet av fritaksmetoden. Som nevnt går dette videre enn oppgavens tema, og reglene for utenlandske selskaper blir dermed ikke behandlet.

Ulike organer omfattes dermed av fritaksmetoden, noe som innebærer at valg av selskapsform kan skje uavhengig av hvilke skatteregler som gjelder for den enkelte selskapsform. Dermed vil hensynet til nøytralitet være ivaretatt ved utforming av reglene.

5.4.4 Inntekter og tap som omfattes

Objekt for fritaksmetoden er inntekt som er opptjent ved investering av kapital. Dette gjelder all avkasting som en selskapsaksjonær mottar, enten i form av gevinst ved salg av andeler, uttak eller utbytte.

⁸⁴ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s. 57

I følge sktl § 2-38, 2. ledd, bokstav a, omfatter fritaksmetoden, gevinst og tap ved salg av selskapsandeler i selskaper som nevnt i sktl § 2-38, 1. ledd, a til c.

Lovforarbeidene⁸⁵ betegner aksjer som eksempelet på en kvalifiserende eierandel, og gevinst fra aksjeselskaper blir dermed et eksempel på det kvalifiserende objekt.⁸⁶

Etter gjeldende rett er gevinst og tap ved salg av aksjer fritatt for skatteplikt, mens tre prosent-regelen kommer til anvendelse på aksjeutbytte.

Fritaksmetoden gjelder også ved realisasjon av finansielt instrument med eierandeler i aksjeselskap, aksjefond eller interkommunale selskap som underliggende objekt, jf sktl § 2-38, 2. ledd, litra c. Underliggende objekter vil typisk være opsjoner på kjøp og salg av aksjer, kontrakter for fremtidig overdragelse av aksjer eller utstedelsesrettigheter.⁸⁷ Ved realisasjon av slike underliggende objekter, vil gevinst og tap være fritatt for skatteplikt.

Fritaksmetoden omfatter også uttak av eierandel, jf sktl § 2-38, 2. ledd, litra a til c. Dette innebærer at et selskap kan overføre aksjer vederlagsfritt til selskapsaksjonær, uten at det overførende selskap blir belastet for skatt ved uttak.⁸⁸ Gevinst eller tap på det overførende selskaps hånd blir dermed fritatt for skatteplikt.

Fritaksmetoden gjelder også ved gevinst og tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, jf sktl § 2-38, 2. ledd, litra b. Dette innebærer at det gis fullt skattefritak ved salg av andel.

⁸⁵ Ot.prp. nr. 1, (2004-2005), s. 57

⁸⁶ Ot.prp. nr. 1, (2004-2005), s. 57

⁸⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 324

⁸⁸ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 324

Reglene omfatter også objekter fra utenlandske selskaper, jf sktl § 2-38, 2. ledd, bokstav a til c. Gevinst ved salg av eierander i slike selskaper, er i følge fritaksmetoden også fritatt for skatteplikt.

5.4.5 Gevinst og tapssituasjon

Dersom selger er et aksjeselskap vil han være omfattet av fritaksmetoden, og er dermed fritatt for skatt på gevinst ved salg av aksjer. Salg av innmat vil innebære at gevinst blir beskattet med 28 %, men selv om gevinsten kommer til inntekt etter reglene for gevinst og tapskonto eller negativ saldo, og således innebærer en skattekreditt, vil det likevel være mest gunstig for selger å overdra virksomhet ved salg av aksjer.

Dersom et aksjesalg skulle innebære et tap, vil selger ikke kunne oppnå fradrag gjennom fritaksmetoden, men fordi salg av innmat i alle tilfeller gir fradragsrett for tap, vil det i en tapssituasjon lønne seg best for selger med salg av innmat.

5.5 Aksjonærmodellen

5.5.1 Innledning

Ved skattereformen 2004-2006, ble risk reglene og godtgjørelsessystemet avløst av fritaksmetoden for selskapsaksjonærer, og aksjonærmodellen for personlige aksjonærer. Aksjonærmodellen utgjør sammen med blant annet foretaksmodellen og deltakermodellen, en undergruppe av skjermingsmetoden, som innebærer at en viss prosentandel av avkastningen skal skjermes mot skattlegging på den personlige aksjonærs hånd.⁸⁹

⁸⁹ Bedrift, selskap og skatt, (2010), s. 266

Hovedregelen for gevinstbeskatning av aksjer, er i følge sktl § 10-31, at det gis fradrag for tap i samme utstrekning som det er skatteplikt for gevinst, samtidig som utbytte regnes som skattepliktig inntekt, jf sktl § 10-11. I følge sktl § 10-31, 1. ledd, 2. punktum gis det imidlertid rett til skjerming i alminnelig inntekt, som har til formål å beskytte normalavkastningen av skattyters investering mot skattlegging ut over selskapsskatten på 28 %.⁹⁰

Mens fritaksmetoden gjelder for selskapsaksjonærer, er aksjonærmodellen konstruert for å gjelde personlige aksjonærer. Med dette regelsettet, oppnår man å unngå kjedebeskatning av aksjeinntekter mellom selskaper, og at inntekten endelig blir beskattet når den blir tatt ut som gevinst eller utbytte på den personlige aksjonærs hånd.

5.5.2 Subjekter som omfattes

Som nevnt ovenfor, gjelder aksjonærmodellen for personlige skattytere som eier aksjer i en virksomhet. Det er videre et vilkår at skattyter er bosatt i Norge, jf sktl § 2-1. Personlig aksjonærs konkursbo, administrasjonsbo og dødsbo regnes også med under aksjonærmodellen.⁹¹ Dette kan forklares med hensynet til skattemessig kontinuitet, jf sktl § 10-33, 2. ledd, som fastslår at «dødsbo skal tre inn i arvelaters inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjerming og øvrige skatteposisjoner som er knyttet til aksjen», og det må dermed utledes at samme hensyn taler for at aksjonærmodellen skal gjelde for andre boer, som konkurs- og administrasjonsboer, som også vil være skattepliktige dersom de er hjemmehørende i riket, jf sktl § 2-2, 1. ledd, bokstav h nr. 2. Fremstillingen vil imidlertid konsentrere seg om personlige aksjonærer som subjekt under aksjonærmodellen.

⁹⁰ Bedrift, selskap og skatt, (2010), s. 302

⁹¹ Ot.prp. nr. 1, (2004-2005), s. 34

5.5.3 Objekter som omfattes

I følge sktl § 10-30 1. ledd, gjelder reglene for aksjegevinster fra selskaper som omfattes av sktl § 10-1, og det tilsier at gevinst til personlig aksjonær fra «aksjeselskap og allmennaksjeselskap, samt likestilt selskap og sammenslutning», jf sktl § 10-1, 1. ledd, skal regnes som objekt under aksjonærmodellen.

Som likestilt med aksjeselskap, regnes blant annet sparebanker, gjensidige forsikringsselskap, samvirkelag og selskap der noen eier formuesandeler, jf sktl § 2-2, 1. ledd, bokstav b til e, men fokuset blir rettet mot aksjeselskaper som det sentrale for den videre fremstilling.

Som skattepliktig inntekt regnes dermed gevinst ved realisasjon av aksje, jf sktl § 10-31, 1. ledd, og tilsvarende kan tap føres til fradrag, jf sktl § 10-31, 2. ledd. Gevinst eller tap beregnes ved at aksjens inngangsverdi blir fratrasket vederlaget ved realisasjon, jf sktl § 10-32, 2. ledd, og det er av sentral betydning å holde rede på aksjens inngangsverdi.

For tidfesting av gevinst og tap gjelder hovedregelen i sktl § 14-2, 1. ledd, 2. punktum. Etter realisasjonsprinsippet, skal tidfesting skje når aksjene er stilt til kjøpers disposisjon, og det er først på dette tidspunkt selger vil få en ubetinget rett til vederlag. Dermed er både avtaletidspunkt og betalingstidspunkt uten betydning.⁹²

5.5.4 Skjermingsfradrag

I følge sktl § 10-12, 1. ledd, gis det rett til skjermingsfradrag i alminnelig inntekt. Regelen gjelder for personlige skattytere og for visse boer, jf sktl § 10-12, 3. ledd, som mottar inntekter fra kapitalinvesteringer i selskaper. Ved at selskapsoverskuddet blir beskattet med 28 %, og at gevinst og utbytte i tillegg blir beskattet med 28 %, vil det rent teknisk foreligge

⁹² *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 298

en dobbeltbeskatning, og ved at det gis rett til skjermingsfradrag i alminnelig inntekt, vil dette hindre at en del av investeringen blir dobbeltbeskattet.

Skjermingsfradraget skal gjenspeile en normalavkastning av investeringen, og kan bidra til en viss nøytralitet med hensyn til andre investeringsobjekter i markedet.

Skjermingsfradraget skal «beregnes for den enkelte aksje», jf sktl § 10-12, 2. ledd, og dersom en aksjeeier har flere aksjer i et selskap, vil disse bli behandlet individuelt.

Skjermingsgrunnlaget er aksjens inngangsverdi tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år, jf sktl § 10-12, 2. ledd, og siden disse skatteposisjoner kan variere fra aksje til aksje, vil skjermingsfradraget kunne være forskjellig på aksjeeiers eierandeler i selskapet.

For å komme frem til skjermingsfradraget blir skjermingsgrunnlaget multiplisert med en skjermingsrente, jf sktl § 10-12, 2. ledd. Skjermingsrenten blir beregnet med utgangspunkt i tre måneders gjennomsnittlig rente på statskasseveksler, nedjustert med 28 prosent, jf fsfin 10-12-1, 1. ledd, og for 2012 ble skjermingsrenten fastsatt av skattedirektoratet til 1,1 prosent.⁹³

Skjermingsfradraget skal beregnes for det enkelte år, og tilordnes den person som er aksjeeier per 31. desember, jf sktl § 10-12, 2. ledd, 3. punktum. Dette innebærer at dersom en aksjonær selger aksjer sent i desember i inntektsåret, vil skjerming bli tilordnet kjøper.

Ved beregning av skatt på aksjeutbytte blir skjermingsfradraget trukket fra lovlig utdelt utbytte. Lovlighetskravet innebærer at utbytte må være utdelt i henhold til aksjelovens bestemmelser, jf asl § 8-1. Dersom skjermingen overstiger utdelt utbytte for det aktuelle år, kan skjermingsfradraget ikke utnyttes til fulle, men fremføres til fradrag et senere år. Siden

⁹³ [www.skattetaten.no/Tabeller- og- satser/ Skjermingsrente](http://www.skattetaten.no/Tabeller-og-satser/Skjermingsrente)

skjerming er strengt knyttet til den enkelte aksje, kan det ikke føres til fradrag i annen inntekt, men kun fremføres til fradrag på samme aksje i senere års utbytte, jf sktl § 10-12, 1. ledd, 3. og 4. punktum.

Ved realisasjon av aksjen, kan ubenyttet skjerming føres til fradrag i alminnelig inntekt, jf sktl § 10-31, 1. ledd, 2. punktum. Og ved at fradraget ikke kan være større enn gevinsten, jf sktl § 10-31, 1. ledd, 3. punktum, må det utledes at skjermingsfradrag utover gevinst, faller bort, og kan ikke komme til fradrag i annen inntekt. Dersom det foreligger ubenyttet skjerming, og realisasjonen skulle innebære et tap, vil også retten til fradrag være bortfalt, og skjerming kan dermed ikke bidra til å øke det fradragsberettigede tapet ved realisasjonen.⁹⁴ Skjerming faller dermed bort ved realisasjon, og kjøper får ny inngangsverdi, som igjen blir grunnlag for skjerming på kjøpers hånd.

Ved at skjerming kommer til fradrag ved gevinst, og ikke ved tap, vil det virke som et brudd på hensynet til symmetri, men dersom man ser hen til grunntanken bak skjermingsreglene, er det den risikofrie avkastning som skal skjermes, og ikke tapet, og det vil da være unaturlig om skjerming skal kunne komme til fradrag ved tap.

5.5.5 Selgers perspektiv etter aksjonærmodellen

For personlige aksjonærer vil et aksjesalg utløse 28 % skatteplikt på gevinst, men ved at det gis rett til fradrag for skjerming, vil skatten kunne bli noe redusert. Siden skjermingsfradraget for inntektsåret 2012 kun utgjorde 1,1 %, vil det nok ha liten betydning for selger hvilken transaksjonsform som blir valgt. Det som selger må ta i betraktning ved valg av transaksjonsform, er selgers inngangsverdi på aksjene, tillagt eventuell skjerming.⁹⁵ Blir gevins-

⁹⁴ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 313

⁹⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 657

ten høy, vil skattebelastningen bli stor i inntektsåret, og det kan tale for å vurdere salg av innmat.

Ved salg av innmat vil gevinsten derimot være avhengig av hvor mye den enkelte gjenstand er nedskrevet. Ved nedskrevet utstyr, vil ofte salgsverdien være lav, men det som kjøper betaler for i slike tilfeller, vil ofte være forretningsverdi. Ved at selskapet har anledning til å fradragføre gevinsten i følge avskrivningsreglene, vil det oppnå skattekreditt ved at skatten utsettes til et senere tidspunkt, og det vil ved gevinst være skattemessig fordelaktig å overdra virksomheten ved salg av innmat.

Dersom et aksjesalg skulle innebære et tap, har aksjeeier rett til fullt fradrag i realisasjonsåret for tap i annen inntekt. Ved salg av innmat, vil tapet derimot ikke kunne fradras i sin helhet i realisasjonsåret, men først komme til fradrag, etter som tapet blir nedskrevet. Det vil dermed i en tapssituasjon, være mest hensiktsmessig for selger å overdra virksomheten ved aksjesalg, men han bør også ta i betraktning om han har tilstrekkelig med inntekt til fradrag for tap. Dersom tap overstiger inntekt, kan tapet fremføres til et senere år, men da vil nåverdien av fradraget bli redusert.⁹⁶

5.5.6 Kjøpers perspektiv ved kjøp av aksjer

For kjøper vil det ikke ha noen skattemessig betydning om selger omfattes av fritaksmetoden eller aksjonærmodellen. Ved at kjøper overtar alle aksjene i et selskap, overtar han hele selskapet med bokførte verdier på alle eiendeler. Dette innebærer at kjøper trer inn de avskrivningsgrunnlag som allerede finnes i selskapet ved overdragelsen. Dersom kjøper betaler en høyere pris for aksjene enn det eiendelene er nedskrevet til, vil det overskytende bli regnet for forretningsverdi. Ved aksjekjøp, vil hele vederlaget for forretningsverdi inngå i kostprisen på aksjene, og kan således ikke avskrives.

⁹⁶ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 657

Ved kjøp av innmat, vil kjøper få nye inngangsverdier på eiendelene, basert på en fordeling av vederlaget, og dersom størsteparten av vederlaget skulle bli ervervet forretningsverdi, vil denne kunne saldoavskrives med 20 % årlig, jf sktl § 14-43, 1. ledd, bokstav b, noe som innebærer en betydelig skattefordel i motsetning til kjøp av aksjer. Dette tilsier at kjøper er villig til å betale en høyere pris ved kjøp av innmat i stedet for kjøp av aksjer. Dersom overdragelsen skulle innebære faste eiendommer, vil avskrivningene ved kjøp av innmat bli lave, og fordelene i forhold aksjer kan jevne seg mer ut. Dersom man også tar hensyn til dokumentavgiften ved kjøp av eiendommer, kan det tale i favør av aksjehandel.

Situasjonen kan imidlertid være slik, at det ved kjøp av aksjer foreligger skatteposisjoner i selskapet som kjøper kan nyttiggjøre seg av. Det kan være underskudd som ligger til fremføring i fremtidig overskudd, eller tap på gevinst og tapskonto, som ikke er kommet til fradrag. Slike skatteposisjoner kan bidra til at kjøper er villig til å betale en høyere pris for aksjene.⁹⁷ Kjøp og salg av aksjer må imidlertid grunnes på forretningsmessige hensyn. Dette innebærer at hensikten med kjøp og salg av virksomhet er å tjene penger, og det vil være et brudd på forretningsmessige hensyn om en virksomhet skulle kunne overdras, kun for skatteposisjonene sin del. Dersom det overveiende motiv ved aksjekjøpet vil være å spare skatt ved utnyttelse av skatteposisjoner, vil gjennomskjæringsregelen i sktl § 14-90 komme til anvendelse, og transaksjoner som representerer en skattefordel vil «falle bort», mens skatteposisjoner som innebærer en skatteforpliktelse vil «inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd», jf sktl § 14-90.

5.5.7 Oppsummering

Jeg har nå sett på overdragelse av virksomhet ved salg av aksjer, både når selger er personlig aksjonær og når han er selskapsaksjonær.

⁹⁷ *Bedrift, selskap og skatt* (2010) s. 658

Det er imidlertid mulig å overdra virksomhet ved å dele opp selskapet i to eller flere enheter, og aksjeeierne gis mulighet til videresalg av utskilt enhet. Slike transaksjoner er mest hensiktsmessige for selskaper som omfattes av fritaksmetoden, og det vil i det følgende bli gitt en gjennomgang av mulighetene for å utfisjonere aksjeselskaper med tanke på videresalg.

5.6 Fisjon med etterfølgende aksjesalg

Fisjon kan defineres som en deling av et selskap i to eller flere enheter. Ved fisjon vil eiendeler, rettigheter og forpliktelser bli fordelt mellom det overdragende og det overtakende selskap, jf asl § 14-2, 1. ledd. Overdragelse av eiendeler anses etter hovedregelen som realisasjon, og utløser skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap, jf sktl § 9-2. Ved at et selskap fisjonerer, kan overdragelse av eiendeler skje uten at skatteplikt blir utløst, jf sktl § 11-4, 1. ledd, og man kan flytte de eiendeler man ønsker inn i et nytt selskap. Ved hjelp av fritaksmetoden, kan aksjene i det utfisjonerte selskapet dermed selges skattefritt til en uavhengig kjøper.

Vilkåret for fisjon er at det foreligger skattemessig kontinuitet, slik at skatteposisjonene blir overført både på selskapsnivå og aksjonærnivå, jf sktl § 11-7, 1. og 4. ledd. Begrunnelsen for at fisjoner kan skje uten at skatteplikt utløses, er fra lovgivers side å ivareta næringslivets behov for omorganiseringer, som vil være hensiktsmessige både ut fra et bedriftsøkonomisk og et samfunnsmessig synspunkt.⁹⁸

Siden selger kan velge om han vil selge innmat, eller om han vil benytte seg av fisjon med etterfølgende aksjesalg, har han mulighet til å tilpasse seg den transaksjonsform som gir minst skatt. Det uttales også i forarbeidene at aktørene ved valg av transaksjonsform, ikke

⁹⁸ Ot. prp. nr.71 (1995-1996) pkt. 2.3.5.4

har «plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig.»⁹⁹ Ved at fisjon må grunnes i forretningsmessige hensyn, kan en disposisjon som ut fra en privatrettslig avtale vil være gyldig, bli gjenstand for gjennomskjæring fra skattemyndighetens side, dersom det hovedsakelige motivet for transaksjonen vil være å spare skatt.

Situasjonen kan være den, at et selskap eier to eiendommer, og ønsker å selge den ene. Selger kan enten velge å selge eiendommen og bli skattepliktig etter de alminnelige regler for gevinst og tap, eller fisjonere ut eiendommen til et eget selskap, slik at aksjene i det utfisjonerte selskapet kan selges videre uten at skatteplikt utløses.

Grensen mellom hvilken transaksjonsform som må velges, kan være vanskelig å trekke, men i praksis har fisjon med etterfølgende aksjesalg blitt godtatt dersom fisjonen har vært grunnet i forretningsmessige hensyn, at det ikke er inngått salgavtale på tiden for fisjon, og at et salg gjennom fritaksmetoden først har skjedd frem i tid. Dersom salg av en eiendom er planlagt, slik at eiendommen er utlyst for salg, eller at det pågår forhandlinger med kjøper, og skattyter velger fisjon med etterfølgende aksjesalg i stedet for salg av innmat, vil det være sannsynlig at det overveiende motiv ved valg av transaksjonsform vil være å spare skatt, og disposisjonen vil bli gjenstand for gjennomskjæring. Jeg vil i det følgende gi eksempler fra lignings- og underrettspraksis som vil belyse hvordan grensen blir trukket.

I Bindende forhåndsuttalelse av 28. mai 2008,¹⁰⁰ avgjorde Skattedirektoratet spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring ved fisjon av eiendeler med påfølgende aksjesalg. Det sentrale i saken var at transaksjonsrekken ved fisjon og etterfølgende salg av aksjer var planlagt, og at forhandlingene med kjøper var i slutfasen. Skattedirektoratet så det dermed slik at det overveiende motiv for valg av transaksjonsform, var å spare skatt. Videre drøftet skattemyndighetene formålet med fisjonen, og kom frem til at en omgåelse av skattereglene ved hjelp av fritaksmetoden, ville være illojalt og stride mot skattereglenes formål. På dette

⁹⁹ Ot. prp. nr.1 (2004-2005) pkt. 6.5.6.1

¹⁰⁰ BFU 24/08

grunnlaget fattet Skattedirektoratet beslutning om at i denne sak ville ulovfestet gjennomskjæring komme til anvendelse.

Bindende forhåndsuttalelse¹⁰¹ ble også gitt i februar 2005, og saken gjaldt også her utfisjoning av en eiendom som skulle selges videre etter fritaksmetodens regler. Når Skattedirektoratet fant at den valgte fremgangsmåte hovedsakelig var skattemessig motivert, ble det lagt til grunn at ved bruk av fisjonsbestemmelsene, vil salg av eiendommen ville føre til et unødvendig mellomledd i motsetning til dersom eiendommen ble solgt direkte. Valg av transaksjonsform ble dermed ansett å bygge på skattemessige motiver og stride mot formålet for fisjonsreglene, og ulovfestet gjennomskjæring kom dermed til anvendelse, jf BFU 05/05

I samme retning går Skattedirektoratets kommentar av Lagmannsrettens dom av 2. desember 2011, og spørsmålet gjaldt også her gjennomskjæring av fisjon av eiendom med etterfølgende aksjesalg. Skatt sør avgjorde at eiendomssalget var skattepliktig, men saken ble innklaget og endte til slutt i Agder lagmannsrett som gav Skatt sør medhold. Lagmannsretten la ved avgjørelsen vekt på at salget var planlagt da transaksjonsformen ble besluttet, og at det skattemessige motiv var åpenbart, og fremstod som det hovedsakelige formål med disposisjonen. Videre ble det skattemessige motiv forsterket av at eiendommen ble lagt ut for salg omtrent samtidig med at fisjonen ble gjennomført. Lagmannsretten var også enig i at utfisjoning av eiendommen, med motiv for å spare skatt, måtte stride mot formålet med fisjonsbestemmelsene og fritaksmetoden, og la videre vekt på at ved den valgte transaksjonsform, ville overdragelsen medføre et unødvendig mellomledd, i forhold til dersom eiendommen hadde blitt solgt direkte. Lagmannsretten sluttet at transaksjonen fremstod som et planlagt arrangement uten forretningsmessig egenverdi, og fremstod som illojal og uakseptabel omgåelse av skattereglene.¹⁰²

¹⁰¹ BFU 05/05

¹⁰² LA-2011-74804

I motsatt retning går forhåndsuttalelse¹⁰³ av 7. juni 2006, hvor Skattedirektoratet fastslo at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Ved avgjørelsen ble det lagt til grunn at disposisjonen var begrunnet i forretningsmessige hensyn, selv om skattemessige forhold kunne være motiverende. Av forretningsmessige hensyn, ble det lagt vekt på at ved utfisjoneringen av selskapet, ville man skille boligeiendommen fra næringseiendommen, og på den måten oppnå mer rendyrket forretningsvirksomhet, slik at administrativ oppfølging og lønnsomhetsvurdering ble forenklet, samt oppnå spredning av risiko. Det ble videre lagt vekt på at salget av aksjene i det utskilte selskapet ikke var planlagt på fisjonstidspunktet, og at det heller ikke i ettertid var inngått salgavtale. Videre la Skattedirektoratet vekt på at regelverket åpner for visse tilpasningsmuligheter, men at transaksjonen lå innenfor fisjonsbestemmelsenes formål, og salg av aksjene kunne ikke anses som illojalt. Disposisjonen kunne dermed gjennomføres, jf BFU 36/06.

På bakgrunn av praksisen jeg har referert til ovenfor, vil grensen for gjennomskjæring gå ved at fisjon med etterfølgende aksjesalg er planlagt på transaksjonstidspunktet. Momenter som taler for at en transaksjonsrekke er planlagt, vil være at en utfisjonert eiendom er lagt ut for salg omtrent samtidig med tidspunktet for fisjon, eller at forhandlinger om salg av eiendommen er i sluttfasen. Det vil også vektlegges om utfisjonering av et selskap er foretatt som et unødvendig mellomledd, i stedet for at aksjene er solgt direkte. Ved avgjørelsen av hvilke disposisjoner som blir gjenstand for gjennomskjæring, er det sentralt hvilke hensyn som er vektlagt, og dersom en fisjon er grunnet på forretningsmessige hensyn, og salg av aksjer i det utfisjonerte selskapet ikke er planlagt på fisjonstidspunktet, viser praksis at den privatrettslige disposisjonen vil stå seg, og transaksjonsrekken vil ikke bli gjenstand for gjennomskjæring fra skattemyndighetenes side.

¹⁰³ BFU 36/06

Litteraturliste

Bøker

- Bedrift, selskap og skatt.* Fredrik Zimmer...[et.al]. 5. utg. Oslo, 2010.
- Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende.* 35. utg. Oslo, 2012.
- Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære.* 5. utg. ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001.
- Gjems – Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett.* 8. utg. Oslo, 2012.
- Skatteetaten, *Lignings-ABC.* 33. utg. Oslo, 2012, s. 78 – 82.
- Skatteetaten, *Lignings-ABC.* 33. utg. Oslo, 2012, s. 356 – 358.
- Skatteetaten, *Lignings-ABC.* 33. utg. Oslo 2012, s. 1478 – 1490.
- Zimmer, Fredrik, *Lærebok i Skatterett.* 6. utg. Oslo, 2009.

Lovgivning

- Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
- Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Høyesterettspraksis

- Rt 1922 s. 436
- Rt 1925 s. 1009
- Rt 1952 s. 150
- Rt 1981 s. 256
- Rt 1984 s. 1302
- Rt 1985 s. 319
- Rt 1985 s. 682

Rt 1987 s. 729
Rt 2004 s. 1331
Rt 2005 s. 306
Rt 2006 s. 71
Rt 2010 s. 330

Annen praksis

Utv 2008 s 981 (Borgarting)
Utv 2009 s. 1158 (Frostating)
Utv 2012 s. 114
LA-2011-74804

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 05/05, februar 2005
Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 36/06, 7. juni 2006
Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 24/08, 28. mai 2008
Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 17/11, 20. juni 2011

Forarbeider

Ot. prp. nr.19 (1983-1984)
Ot. prp. nr.52 (1989-1990)
Ot. prp. nr.35 (1990-1991)
Ot. prp. nr.71 (1995-1996)
Ot. prp. nr.86 (1997-1998)
Ot. prp. nr.1 (2004-2005)
Ot. prp. nr.1 (2008-2009)

Nettdokument

NHO Service. *Virksomhetsoverdragelse*. Oslo 2008.

<http://www.nhoservice.no/article.php?articleID=276&categoryID=290>.

[Sisert 19. mars 2013]

Skatteetaten. *Skjermingsrente for aksjer*. 2013.

<http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/Skjermingsrente/>

[Sisert 11. april 2013]